MARCEL CURSI

TEORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ensaio sobre o negócio de exploração de bases tributárias



T A T

MARCEL CURSI

TEORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ensaio sobre o negócio de exploração de bases tributárias

1ª Edição - ISBN 978-85-912180-0-4
Mato Grosso - Cuiabá - 2011
Edição do Autor

MARCEL SOUZA DE CURSI

TEORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ensaio sobre o negócio de exploração de bases tributárias

1º Edição

ISBN - 978-85-912180-0-4

MATO GROSSO – CUIABÁ

Edição do Autor

2011

Capa, diagramação, arte-gráfica, projeto: CURSI, Marcel Souza de.

Depósito Legal deste livro, previsto na Lei nº 10.994, de 14/12/2004 e Lei nº 12.192, de 14/01/2010, realizado junto a Biblioteca Nacional do MINISTÉRIO DA CULTURA Fundação Biblioteca Nacional, Divisão de Depósito Legal, Av. Rio Branco, n. 219/ 3.andar- Centro, Rio de Janeiro, RJ Brasil, CEP 20040-008 - Tel. 21-2220-1892 e/ou 3095-3951.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

__________ CURSI, Marcel Souza de, 1963.

__________ Teoria de Administração Tributaria. Ensaio sobre o negócio de exploração de bases tributárias. Mato Grosso, Cuiabá. 2011, 90 p. : il, A4 (21 cm), 1º Edição, Edição do Autor.

ISBN – 978-85-912180-0-4

Conteúdo: 1.Administração. 2.Tributos. 3.Estado. 4.Gestão. 5.Economia. 6.Setor Público. 7.Tributos. 8. Administração Pública.

1.Administração – Gestão. 2.Direito Tributário – Administração. 3.Direito Administrativo – Organização. 4.Teoria de Estado – Bem Comum. I.Título.

00-000 CDD: 000.000 / CDU: 000.000

Disponível gratuitamente em meio digital (www.ciat.org)

DEDICATÓRIA

A Alcebíades, Valdelice, Marnie e Enzo; e

A cada criança cuja presença me faz refletir sobre o futuro do meu país e me motiva a empenhar-me pela melhora da esfera pública;

Aos amigos.

SUMÁRIO

I. INTRODUÇÃO

Este livro almeja apresentar uma visão abreviada, simplificada, sintética, geral, teórica e estruturada sobre o negócio público de administração tributária. Trata-se de um pensamento estruturalista sobre a referida área de negócios públicos, abordada conceitualmente sobre o seu conjunto essencial de atividades, funções e processos básicos. Embora resumido, singelo e simplificado, a presente estruturação de pensamento pode contribuir para melhorar a compreensão sobre o que é administração tributária enquanto negócio da esfera pública.

Porém, para tratar amiúde da teoria de administração tributária, vejo a necessidade de um pequeno intróito sobre criação de valor na esfera pública, aspectos de gestão e resultado público.

Por fim, o assunto não foi exaurido, em face do objetivo de produzir um texto básico, cujo aprofundamento das questões seria posteriormente redigido de forma especializada.

Estruturei este livro por não ter encontrado nada similar.

Marcel Souza de Cursi
Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso
www.sefaz.mt.gov.br - Tel. +0 55 65 3617-2201
Estado de Mato Grosso – Brasil

TEORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

II. CRIAÇÃO DE VALOR PÚBLICO

Criar valor público é interferir positivamente na realidade social. Essa é a premissa fundamental da gestão da esfera pública, segundo a qual a realização da atividade estatal não pode ser em si mesmo a sua própria justificativa.

O valor público não se confunde com realização de atividades intermediárias, com burocracia, com processo ou com a prestação de serviços ao próprio Estado. A criação de valor público é, fundamentalmente, uma entrega direta do Estado à sociedade, realizada com o propósito de mudar positivamente a realidade social (outcome ou entregáveis).Tal entrega direta ocorre quando o produto final tem potencial para elevar o nível de bem estar coletivo, favorecer o desenvolvimento humano e atender às aspirações da vontade democrática legitimamente construída.

Há um paradoxo implícito à criação de valor público, haja vista que, a mudança da realidade social simultaneamente exigirá plasticidade e adaptabilidade da própria esfera pública em face das alterações que sua própria ação produziu nas relações sociais e na transformação irradiada sobre o ambiente em que atua. Por esta razão, a criação de valor público irá alterar também as instituições públicas, desafiando a esfera pública a manejar múltiplas dimensões de mudanças e assegurar ainda o atendimento da exigência de alterações contínuas com interferências positivas crescentes.

A criação de valor público, neste rumo, deverá atender ao mister de ser uma resposta efetiva e adequada às necessidades públicas legitimamente desejáveis, tendo como destinatários o conjunto de cidadãos ou de parcelas da cidadania reconhecidamente delas carentes junto à sociedade.

A entrega direta pública, enquanto saída última de um processo de transformação dos vários recursos estatais em prestação de serviços públicos, somente criará valor público se for capaz de desenvolver o ambiente social exterior ao próprio organismo, impulsionando-o para um patamar melhor de bem estar coletivo.

Nesta direção podemos concluir que a presença de determinados fatores de arrasto estatal poderão influir sobre o ritmo de transformação social. Por

exemplo, o exagero nos rituais jurídicos, o preciosismo de formas, o tecnicismo, a tecnocracia, a ideologia e a predominância da forma sobre a matéria podem afetar negativamente o processo de transformação dos recursos públicos em valor público.

No Estado de Direito será muito complexa a criação de valor público, pois há fatores históricos, ideológicos e jurídicos que afetam em maior ou menor grau a velocidade de transformação e entrega de valor público à sociedade.

Uma ordem jurídica que não reflita adequadamente as aspirações coletivas de bem estar e desenvolvimento humano pode operar como fator de arrasto, dificultando significativamente a criação de valor público.

Lembramos que isso é um paradoxo inerente à criação do valor público: quando bem sucedida a criação de valor público, ela irá transformar a realidade social, o que poderá ocasionar um descompasso momentâneo ou antinomias entre o passado, presente e futuro, tanto na esfera pública quanto na esfera privada.

A. VALOR PÚBLICO E VALOR AGREGADO PRIVADO

Vejo diferenças entre valor público e valor agregado privado. Na esfera privada o valor agregado é medido em termos de aumento da utilidade do bem, economia de custos, incremento de produtividade ou aumento da escala. Na esfera pública a criação de valor público vai extrapolar estes aspectos, muitas vezes insuficientes para atender ao fim de produzir bem estar coletivo, desenvolver e transformar a realidade social segundo a expressão democrática da vontade social.

A criação de valor público pode inclusive incorrer na ampliação do descompasso ou distância entre valor agregado privado e valor público. Em uma palavra: não raro, a dimensão econômica e de consumo inerente à idéia de valor agregado privado irá afastar este conceito do conceito de valor público criado, cujo compromisso central é a dimensão social de transformação positiva em favor do conjunto da sociedade.

A criação de valor público está associada ao objetivo de desenvolvimento humano direcionado pela igualdade de oportunidades ofertada às pessoas que integram a sociedade, propiciando a todos um conjunto existencial.

Este mínimo existencial, que vincula e justifica a própria existência e atuação Estatal, pode afastar-se significativamente da dimensão econômica e de consumo implícita ao conceito de valor agregado privado. O conjunto mínimo existencial não está orientado à utilidade do bem de consumo ou à acumulação, ele se dirige às pessoas, às suas relações e aos seus valores culturais.

Não obstante, em sociedades plurais e democráticas, a tolerância à diversidade e o respeito às minorias irá resultar em um complicador, o qual inexiste na esfera privada. A esfera privada pode desenvolver a focalização restrita em determinado público alvo, enquanto a esfera pública não poderá ser tão restritiva assim. A esfera pública não tem a faculdade de desprezar ou ignorar as minorias sociais; tem dever de democraticamente atender às suas necessidades legítimas sempre que isso não seja contrário à vontade da maioria.

Por isso, a satisfação terá sentido diferente na esfera pública e na esfera privada. Na esfera privada, satisfação diz respeito ao grau de atendimento de um desejo do indivíduo. Na esfera pública, satisfação é algo mais complexo, na medida em que não bastará o grau de conformidade e adequação de um serviço público, há que o serviço e bem público prestado ao cidadão, ser consoante com o bem comum e tipo de desenvolvimento da pessoa humana almejado pelo conjunto social.

Nestes termos, em alguns casos, a insatisfação individual pode expressar uma inconformidade situacional com a satisfação coletiva de obter o bem comum e a transformação social.

Como os serviços públicos formam uma parcela significativa da entrega direta do Estado à sociedade, são utilizados como instrumento de intervenção positiva na realidade social. Portanto, através deles poderá ocorrer insatisfação deste ou daquele cidadão ou setor da sociedade porque indispostos com os efeitos irradiados da mudança social gerada pelo valor público. Isso não quer dizer que não tenha ocorrido criação de valor público, pode simplesmente acontecer do valor público criado não gerar valor agregado privado a pessoa insatisfeita, em face da verificação de conflito entre valor público criado para coletividade e valor agregado privado desejado pelo particular.

Do ponto de vista individual, a convergência do valor público criado com o valor agregado privado gera satisfação pessoal. Ao senso contrário; a criação

de valor público poderá resultar em insatisfação pessoal quando afetar negativamente o valor agregado privado, afetado para o bem da sociedade.

Equilibrar e harmonizar este conflito entre valor público e valor agregado privado e aperfeiçoar a sinergia entre eles constitui uma das importantes diferenças de características entre a esfera pública e privada. Haja vista que na esfera privada o requisito de convergência sinérgica com o valor público não tem a mesma relevância e não se impõe da mesma forma que acontece na esfera pública.

Outra importante diferenciação entre valor público e o valor agregado privado está no fato de que este último pode ser fixado com fulcro no interesse específico e sob a ótica do negócio privado em si considerado. Na esfera pública a entrega direta (*outcome* ou entregável) está vinculada ao alcance de determinado desenvolvimento social almejado pelo conjunto de cidadãos.

Conclui-se, portanto, que a criação de valor público está vinculada ao conjunto de premissas e idéias que igualmente condicionam a própria atuação do Estado. Digo dos objetivos e rumos que expressam a vontade da maioria da sociedade em determinado momento e que condicionam a ação política e a atuação do próprio Estado. Já o valor agregado privado, está vinculado à interesses específicos, prestando-se a satisfazer necessidades particulares do negócio ou dos indivíduos.

Em sociedades plurais, livres, democráticas, não monolíticas, compostas de um mosaico de opiniões, o desafio de criar valor público capaz de promover o bem comum e que interfira positivamente na realidade social; dependerá de estruturar e orientar a ação estatal em todos os seus níveis, por meio de planos governamentais que criem sinergias direcionadas.

Planos governamentais também são necessários para atender a previsibilidade e limitação da atuação estatal, sendo decorrência do requisito fundante do Estado de Direito Democrático, bem como são a base para utilização de métodos científicos e profissionais de gestão aplicados à criação de valor público.

B. SERVIÇOS PÚBLICOS

A vida social humana é produzida incessantemente a cada novo dia. Tarefas como cortar a grama, limpar a casa ou varrer a via pública são ações que contribuem para a saúde e bem estar do indivíduo, mas podem ser insuficientes para modificar positivamente a realidade social.

Haverá escassez de valor público se a sua produção não for estruturada e sistematizada para obter contínua e regularmente a interferência positiva na realidade social. Isso edificará uma cadeia de produção e fornecimento de valor público. Referida cadeia é comumente denominada simplesmente de serviço público.

Os serviços públicos para serem efetivos precisam interferir positivamente na realidade social, mediante troca material entre a esfera pública e a coletividade.

Desta forma, quanto menor o conjunto de procedimentos internos ao próprio Estado, mais célere será a entrega externa e mais eficaz a criação de valor público. Assim a cadeia de formação e fornecimento estatal dos serviços públicos deve ser libertada dos procedimentos desnecessários ou inadequados que afetem negativamente o seu ritmo ou consumam os recursos públicos destinados ao impacto social positivo.

Em sentido estrito, não se pode dizer que seja valor público o conjunto de procedimentos distantes do ponto de contato entre o Estado e a sociedade. Tais atividades intermediárias são estágios da cadeia de fornecimento estatal, fases cuja existência é justificada enquanto são imprescindíveis a produção do valor público efetivamente entregável em termos materiais ao mundo exterior.

O valor público gerado através do serviço público necessita ter o público externo como beneficiário real e concreto da sua entrega, ou seja, a criação de valor público e a prestação de serviço público não acontecem no meio da sua cadeia de formação e fornecimento, e sim, ocorrem no ponto de troca material entre o Estado e a sociedade.

As atividades intermediárias e internas à cadeia de fornecimento estatal existem em função do valor público a ser criado. Não são um objetivo em si mesmas, por isso, devem ser reduzidas ou suprimidas sempre que se distanciem do

valor público a ser criado, da transformação externa a ser materializada ou impliquem em consumo desnecessário de recursos públicos.

A cadeia de fornecimento de valor público deve ser leve, sucinta e alinhada ao objetivo último de transformar positivamente a vida social. Aplicar recursos públicos em rituais, procedimentos, atividades ou esforços que não criem valor público, produz o efeito inverso, pois implicam em fator de arrasto a alteração positiva da realidade social.

III. GESTÃO ESTATAL

A escassez de recursos, a acumulação crescente de conhecimento, o surgimento de novas tecnologias, a aceleração do ritmo econômico, o aumento dos níveis de cidadania, o aprofundamento e alastramento da democracia e a necessidade de maior governabilidade pública, causaram contemporaneamente influências sobre o pensamento ocidental relativo à missão e propósito do Estado.

Socialmente se passou a exigir que a atuação do Estado perseguisse a melhoria contínua da sua eficiência e eficácia, ou seja, que o Estado incrementasse a efetividade de sua atuação em concreto, respondendo a menores custos unitários e com maior escala e qualidade geral quanto à criação de valor público.

O aparecimento de novos requisitos para atuação concreta do Estado, cuja ação passou a ser orientada para atender níveis crescentes de equidade distributiva e atender ao desenvolvimento acelerado da sociedade, implicou em novas perspectivas e aspectos da sua missão e propósitos. A prática estatal passou a ser mais intensamente exigida em termos de resultado último, efetivo e concreto, de responsabilidade na aplicação dos recursos públicos, de interação seletiva e de mudança da cultura formalista.

Como tentativa de atender tal desafio, recrutou-se a ciência da administração como um dos instrumentos de resposta ao imperativo geral de aperfeiçoar e racionalizar a atuação concreta do Estado. Assim, mediante o emprego de tais conhecimentos científicos se buscou melhorar a efetividade dos serviços públicos e aperfeiçoar o valor público criado, em uma palavra: cientificamente maximizar a criação e efetividade do valor público possível em face dos recursos escassos.

No entanto, a ciência da administração foi predominantemente elaborada, formulada e acumulada a partir da experiência da esfera privada, se tornando necessário adaptá-la para ser aplicada a esfera pública. Tal adaptação pode ser agrupada em dois grandes objetivos: (a) direcionado à melhora dos planos ou (b) orientado a metas e resultados.

Na primeira vertente ou primeiro objetivo, direcionado a melhora dos planos, a ciência da administração é utilizada como instrumento para racionalização com ênfase no aperfeiçoamento dos processos de trabalho e implementação de modelos de gestão orientados para o controle e planificação dos resultados. Esta primeira vertente se expressa em mobilização de esforços cujo objetivo central é o aperfeiçoamento dos instrumentos de gestão.

Na outra vertente, cujo objetivo é orientado a metas e resultados, a ciência da administração é utilizada para racionalização cujo fim último é melhorar a atuação concreta pela avaliação da entrega final de valor público efetivo e adequado aos objetivos e contexto político, social e econômico de mudança almejada da realidade social.

Não há dúvidas que as duas vertentes, (a) uma direcionada a melhora dos planos e a outra (b) orientada a metas e resultados, aumentam a racionalidade do Estado, no entanto, cada qual possui características que lhe são peculiares. Penso que são cores e tons diferentes para um mesmo fim.

Ambas possuem dimensão interna e externa. Mas do ponto de vista da finalidade das técnicas de gestão, pode ocorrer uma inclinação maior em favor do ambiente interno ao próprio Estado quando nos ocupamos da melhora dos planos, enquanto que, na vertente preocupada com as metas e resultados pode acontecer uma inclinação mais ativa em direção do ambiente externo.

Preferir mais na direção dos instrumentos de planejamento e gestão resultará em aprimoramento dos processos de trabalho e maior eficiência no uso dos recursos públicos, mas não assegura eficácia e adequação última do respectivo valor público a ser criado, nem a sua conformidade com a mudança social almejada.

Instrumentos e pensamentos que se orientem mais para transformação externa da realidade social podem ter maior eficiência na criação de valor público capaz, adequado e efetivo em termos de impacto sobre a realidade social, mas também possuem limitações, pois podem incorrer na falta de aprimoramento dos processos de trabalho que consomem recursos públicos.

Na esfera pública brasileira tenho observado que ocorrem mais vezes a utilização da ciência da administração com o propósito de melhorar os planos, ou seja, mais característico da primeira vertente. Até se modificou a constituição para instituir planos plurianuais e se ocupando repetidas vezes do aperfeiçoamento do

ciclo de planejamento, execução, controle e análise corretiva vinculado aos processos de trabalho.

Aperfeiçoar o instrumental de gestão é importante e sem dúvida alguma implicará em maior qualidade setorial, no entanto, é essencial combinar doses adequadas de melhora direcionada aos planos com o esforço de aperfeiçoamento direcionado a metas e resultados que criem valor público efetivo. Combinar tais características é importante para evitar ocorra a predominância operacional que abstrai a efetiva criação de adequado valor público voltado a impactar positivamente a realidade social.

Captar o elemento externo da realidade social a ser modificada é extremamente relevante para a correta criação de valor público capaz de alcançar a mudança do *status quo*. Portanto, é igualmente significativo para esfera pública que o instrumental de gestão seja capaz de produzir resultados externos mais eficientes e adequados, gerando trocas materiais mais efetivas. Imagino que o instrumental de gestão somente estará apto para contribuir efetivamente com a criação de valor público se o esforço para melhora dos planos for complementado com esforço para maior efetividade aos objetivos estratégicos pelo alinhamento operacional a eles.

Essa complementaridade decorre do fato de que há presença de diferentes variáveis associadas a cada técnica ou enfoque, o que resulta no aparecimento de diferentes fatores críticos de sucesso conforme se esteja (a) direcionado a melhora dos planos ou (b) orientado a metas e resultados.

Também há conjuntos diferentes de requisitos e riscos conforme a ênfase esteja focalizada para esta ou aquela vertente. Por exemplo, eventual concentração do enfoque na direção do aperfeiçoamento dos instrumentos de gestão para melhora dos planos, poderá produzir um modelo esquemático mais formal e orientado para dentro. Tal modelo esquemático mudará significativamente se fixarmos como seu objetivo último a obtenção da mais elevada efetividade e adequação do valor público a ser entregue.

Pragmaticamente a diferença pode ser inferida a partir dos objetivos centrais de cada vertente de aplicação dos conhecimentos científicos de administração. Uma tem na sua gênese o fim de aperfeiçoar os processos de trabalho como contribuição para o negócio público em si considerado. A outra se origina da necessidade de maior efetividade no ponto de troca da esfera pública com

o ambiente exterior. Uma mais interna e outra mais externa, portanto, são complementares.

A utilização de conhecimentos da ciência da administração também se mostra importante para lidar com o paradoxo que a criação de valor público causa sobre a própria esfera pública. Uma atuação estatal que modifique positivamente a realidade social será refletida sobre a própria esfera pública, formando um paradoxo onde a mudança que a esfera pública faz no ambiente implicará em posterior adaptação do próprio organismo estatal. Com isso os instrumentos de gestão e conhecimentos da ciência de administração também precisam ser revisados e avaliados dinamicamente em face do novo nível ou estágio social, político, institucional e organizativo que o valor público criado gerou na esfera privada. Essa mudança reflexa sobre si mesmo escapa aos modelos de gestão ou as técnicas de administração recrutadas junto a ciência da administração, vez que tal ramo do conhecimento amealhou saberes influenciados pela acumulação crescentes de riqueza, fenômeno ilógico aos próprios fins e missão da esfera pública, ou seja, a esfera pública não pretende enriquecer-se a si mesma, pretende melhorar a realidade social a que serve.

Também, o próprio desenvolvimento da ciência da Administração resultará em revisão das técnicas, instrumentos e conceitos utilizados na esfera pública, ocorrendo mudanças que podem continuamente alterar significativamente os modelos empregados no setor público.

A. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Administração é um termo que comumente possui mais de um sentido. Por exemplo: administração enquanto ciência é um saber humano causal e administração enquanto esfera do domínio político está associada a organização do Estado, se referindo a determinado nível político institucional de exercício do poder soberano constituído. Neste ensaio utilizarei administração no sentido de ciência, de saber humano causal aplicado a esfera pública. Quero dizer que este estudo investiga aspectos da forma mais adequada de organizar e produzir resultados públicos pertinentes ao desenvolvimento de entregas materiais que acontecem no âmbito do Poder Executivo ou da Administração Pública em sentido político

institucional. Sempre, nesta teoria, estarei utilizando administração enquanto gênero do saber humano que diz respeito ao conjunto de conhecimentos causais em torno de um determinado objeto, qual seja: a estruturação e articulação de meios em torno de processos orientados para produção de um resultado material na esfera pública.

Para facilitar o aprofundamento e a acumulação do conhecimento em torno de determinados arranjos de estruturação e articulação de meios ou segundo o tipo de produção de resultado material a ser obtida, a produção científica da administração é academicamente subdividida em espécies, as quais se aprofundam nesta ou naquela vertente. Há estudos e conhecimentos específicos de vários tipos, tais como aqueles a cerca da administração estratégica, da administração de execução, da administração de empresas, da administração pública e etc. Isso permite concluir que do ponto de vista sistêmico da administração enquanto ciência, administração possui subespécies de saber, uma das quais, denominada de administração pública. Assim, no plano do saber da administração enquanto ciência, administração pública diz respeito a estruturação e articulação de meios estatais em torno de processos direcionados para atuação pública concreta e imediata, destinada a consecução de resultados materiais almejados pela coletividade.

Como o objeto deste texto é a administração tributária, podemos afirmar que ela é aqui ensaiada enquanto saber vinculado a articulação de meios e processos da esfera pública direcionados a obter determinados resultados materiais específicos. Considerando o que foi dito anteriormente, podemos entender a administração tributária enquanto saber da ciência da administração, como algo distinto de administração tributária enquanto conceito jurídico-político ou relação jurídico-tributária. Administração tributaria neste texto será utilizada enquanto conhecimento científico associado a administração pública que, por sua vez, é o saber derivado da administração enquanto ciência em si considerada.

Administração tributária será aqui tratada como saber associado a um tipo de negócio público segundo o qual a esfera pública faz exploração econômica de bases tributárias para auferir rendas que sustente seus objetivos e propósitos. Nesta toada, podemos concluir que administração tributária, enquanto saber vinculado ao conhecimento científico de administração é o negócio público associado à estruturação e articulação de meios estatais em torno de processos que visam à obtenção de rendas em favor da esfera pública mediante a exploração econômica de bases tributárias que sustentem os seus objetivos e propósitos.

Portanto, o foco central deste ensaio será estruturar uma visão sobre os fundamentos e sobre os processos básicos encontrados na esfera pública, executados para o desenvolvimento, estruturação e articulação dos meios estatais do negócio e organismo público encarregado de produzir renda para esfera pública a partir de bases tributárias exploradas.

B. GESTÃO TRIBUTÁRIA

Também do ponto de vista científico, administração e gestão não são sinônimas. Gestão visa a efetiva condução de determinado negócio para obtenção de resultados materiais específicos, sendo a aplicação concreta do saber, das técnicas e dos conhecimentos científicos da administração enquanto disciplina especulativa materializada em ações concretas. Administração ciência é conhecimento causal, é saber em torno de um objeto e gestão é a utilização pragmática das melhores e mais adequadas técnicas ou procedimentos desenvolvidos pela administração enquanto ciência, utilizados e aplicados para obter determinado resultado material quantitativo ou qualitativo.

Neste ensaio iremos denominar de gestão tributária a aplicação pragmática da melhor e mais adequada técnica ou procedimento da administração científica, utilizada para criar valor público por meio do negócio estatal de geração de renda a esfera pública mediante exploração econômica de bases tributárias. Assim, gestão tributária será analisada tendo como base a aplicação do conhecimento científico de administração com vistas à organizar aspectos do negócio segundo elementos do ambiente interno e externo a esfera pública, bem como para operar a estrutura e conjuntura que crie valor público adequado a efetuar trocas materiais que impactem positivamente sobre a realidade exterior.

Ao atuar, a gestão tributária se defrontará com um rol de variáveis ou de condicionantes que afetam o negócio e que vinculam a criação de valor público. Tais variáveis ou condicionantes podem ser classificadas em conjunturais ou estruturais. Denominamos de conjunturais aquelas que estão associadas ao ambiente em que se atua, portanto diremos que se referem a gestão da conjuntura tributária. Chamamos de estruturais aquelas que se referem a elemento básico ou fundamental da geração de renda a partir de bases tributárias, neste caso diremos

que pertencem a gestão da estrutura tributária. Fatores ou variáveis conjunturais são, portanto, aquelas que desafiam a gestão tributária de forma momentânea e circunstancial. Os elementos ou variáveis estruturais são aquelas mais perenes ou inerentes ao negócio em si considerado, os quais são mais estáveis no tempo.

Nas linhas que seguem, faremos um esforço de identificação destas condicionantes conjunturais e estruturais que afetam o negócio de administração tributária e vinculam a criação de valor público. Observo que é possível identificar três importantes e perenes aspirações da coletividade em relação a esfera pública: desenvolvimento social, desenvolvimento econômico e sustentabilidade estatal. Essa aspiração de realidade fática, de ambiente social com tais características, irá afetar de forma mais intensa e contínua o negócio estatal de gerar renda mediante exploração econômica de bases tributárias. Isso ocorre porque a atuação em concreto da esfera pública não poderá ser desenvolvida contrariando tais condicionantes vinculadas a sua missão e propósito. Então, a gestão tributária terá que minimamente organizar os meios para gerar renda a partir da exploração econômica de bases tributárias considerando a necessidade de produzir desenvolvimento econômico-social e equilíbrio estatal em favor da coletividade. O que não é simples. Para isso a gestão tributária terá de efetuar uma complexa aplicação de conhecimentos da ciência da administração visando organizar os processos que gerem renda a partir de bases tributárias mediante exploração que simultaneamente crie o adequado valor público para o melhor desenvolvimento econômico-social e estabilidade estatal.

Nesta linha, a gestão tributária não é neutra porque a criação de valor público não o é. A criação de valor público está impregnada dos objetivos político-estratégicos que regem a atuação última da esfera pública em favor do desenvolvimento da realidade social. Isso também significará que do ponto de vista estrutural a gestão tributária não está contida na relação jurídico-tributária, mas que a relação jurídico-tributária está contida na gestão tributária e será afetada pelas condicionantes estruturais mencionadas.

A existência de objetivos político-estratégicos voltados a desenvolver positivamente a realidade social irá afetar exogenamente a gestão tributária mediante ocorrência de condicionantes estruturais relativas ao desenvolvimento econômico-social e estabilidade estatal. As quais precisam ser consideradas no processo de geração de renda a esfera pública a partir da exploração de bases

tributárias. Quero dizer sucintamente que gestão tributária não é simplesmente a aplicação concreta da norma jurídica a uma relação jurídico-tributária. Também quero manifestar que administração tributária não é sinônima de modo de imposição da relação jurídico-tributária. Vejo algo muito mais complexo que isso. Há um viés estrutural que é geneticamente extrafiscal e metajurídico na gestão tributária. Este viés é evidente quando se define a calibração da tributação melhor e mais justa maneira possível simultânea ao objetivo de atender da necessidade de financiamento da esfera pública segundo a realidade social, a necessidade de desenvolvimento sócio-econômico ou a estruturação sustentável de fontes de financiamento ao setor público. Assim quando a gestão tributária toma para si tais elementos de desenvolvimento social ou econômico para definir a calibração nula, positiva ou negativa na geração de renda a esfera pública, ela está organizando os meios e os processos a partir de consideração extrafiscal e metajurídica, os quais repercutem no modo de exploração da base tributária. Também quando mantém situações em que há inexistência de relação-jurídica tributária estará a gestão tributária lidando com a deliberada falta de imposição situacional da relação-jurídica tributária. Ficando afetada a percepção das condicionantes estruturais e conjunturais que se irradiam sobre o negócio público de gerar renda a partir das bases tributárias, quando se enfoca a gestão ou administração tributária exclusivamente a partir da efetividade da relação jurídico-tributária.

Neste sentido, não é muito difícil concluir que existem variáveis conjunturais influindo sobre a gestão tributária em determinado momento, as quais, em regra são as que predominam no ambiente em que o valor público criado será entregue. Um exemplo disso são as situações relativas a aspectos materiais e práticos relacionados ao desenvolvimento tecnológico, cultural e econômico, os quais impactam o valor público a ser entregue. Desta forma, a guisa de exemplo, é possível identificar e citar alguns fatores conjunturais que são contemporâneos a elaboração deste ensaio e que afetam a gestão tributária atual, tais como: avanço da mundialização, comunicação e tecnologia da informação; adensamento da democracia e livre mercado; regionalização e formação de blocos econômicos ou comunitários; desenvolvimento da gestão pública científica; ampliação da dignidade e formalização; interação e cooperação pública e público-privada; harmonização ultraterritorial; sincronização e compartilhamento entre diferentes esferas públicas e privadas; gestão e aplicação do conhecimento científico para obter resultado

material; excelência transparência, simplicidade e alto desempenho crescente na esfera pública.

Concluo esta singela abordagem sobre gestão tributária, manifestando que as variáveis estruturais e conjunturais afetam a gestão tributária porque a priori se projetam sobre a forma de estruturação e articulação dos meios em torno de processos orientados para produção de renda a esfera pública, o que modelo o modo a partir do qual o financiamento da esfera pública explora as bases tributárias, razão pela qual, tais variáveis assumem muitas vezes a função de condicionantes de negócio e da gestão em administração tributária.

C. CONHECIMENTO E INOVAÇÃO

A acumulação crescente e o aumento da velocidade de circulação da informação e do conhecimento produziram efeitos conjunturais e estruturais sobre a esfera pública, notadamente aumentando à complexidade na tomada de decisão, tornando intricada a formação de consensos e mais rica a prestação de serviços públicos. O conhecimento também revelou novos aspectos não observados antes na cadeia de produção, fornecimento e consumo de valor público, ao tempo que aumentou a disponibilidade de saber, tornando mais sofisticada a sua criação. Estes acontecimentos conduziram a necessidade da indispensável gestão do conhecimento aplicado à criação de valor público. Tal gestão possui contornos específicos conforme seu foco esteja (a) direcionado a melhora dos planos ou (b) orientado a metas e resultados. Havendo um viés mais interno quando houver esforço para criação de valor público mediante a melhora dos planos ou, uma inclinação externa quando orientada para realizar a mudança da realidade social.

Diferenças importantes podem emergir desta distinção de foco, pois o aperfeiçoamento dos processos internos para obter melhora no que se faz hoje, poderá ofuscar a percepção da necessidade do novo conhecimento associado ao cenário de futuro no qual o valor público é vetor de desenvolvimento positivo da realidade social. A esfera pública tornará mais útil e aproveitará melhor o potencial do conhecimento e da informação quando utilizá-los para definir e programar corretamente os requisitos e propósitos da criação de valor público que efetive uma mudança positiva sobre a realidade social.

Quando o esforço público se inquinar exclusivamente para a melhora dos planos, estabilização dos processos ou racionalização dos procedimentos; pode acontecer da gestão do conhecimento estar muito focada no esforço interno de trabalho, o que afeta a percepção das demandas externas de mudança e pode prejudicar a rápida adaptação a aspectos não observados anteriormente. Por exemplo, a capacitação de recursos humanos e a definição da necessidade de conhecimento visarão atender mais a melhoria da execução do que a mudança positiva da realidade social, isso pode afetar as possibilidades de inovação original e criadora porque o foco passa a ser fazer o mesmo com maior qualidade. Noutro vértice, quando à esfera pública se concentra na entrega de valor público que irá produzir mudanças positivas sobre ambiente social, o conhecimento tende a ser manejado como instrumento de adaptação do setor público para maximizar o impacto de desenvolvimento positivo da realidade social, sendo, portanto inovador.

O esforço para produzir mudanças e desenvolver positivamente a realidade social implicará em criar vetores de multiplicação e formar consenso em torno das inovações, o que a priori significa utilizar o conhecimento e a informação para deliberadamente operar modificações que estabeleçam a adequada cadeia de produção de bens e serviços públicos. Um esforço apenas concentrado na melhora dos planos pode resultar na predominância da visão operacional do microambiente de negócios públicos e gerar conflitos com a óptica verificada partir do macroambiente de negócios públicos, onde os objetivos, requisitos e propósitos do valor público a ser criado devem necessariamente impactar positivamente a realidade social. Ressalte-se ainda que o conhecimento vinculado ao microambiente de negócios não garante o alcance da mudança social almejada. O impacto sobre a realidade social tem natureza mais associada ao macroambiente de atuação estatal do que vinculada ao microambiente. Quer dizer que o manejo dos dados, do capital intelectual e do conhecimento como instrumentos direcionados ao impacto social almejado não é necessariamente assegurado por um microambiente melhorado e integrado por processo sistemicamente harmonizados e melhorados. Por isso a necessidade de uma gestão tributária capaz de dotar o organismo estatal encarregado da tributação de um capital intelectual apto a dominar a aplicação de determinados saberes relativos ao negócio e que possam expressar o melhor capital intelectual segundo a inovação e a divisão técnica inovadora.

Formar capital intelectual é uma tarefa árdua, cara e lenta, que pode ser favorecida mediante um processo externo de recrutamento e seleção de pessoas que já sejam iniciadas em tais saberes. O microambiente do negócio público de administração tributária demanda conhecimentos específicos, vinculados a determinados saberes específicos, notadamente aqueles relativos a relação jurídico-tributária, porém, isso, por si só e em si mesmo não assegura práticas eficientes e eficazes em termos de impacto positivo sobre a realidade social, nem garante que a criação de valor público na exploração de bases tributária seja o mais adequado e melhor ao desenvolvimento econômico-social e estabilidade estatal.

A guisa de exemplo quero destacar que além do conhecimento da relação jurídico tributária, atualmente a administração e gestão tributárias, também tem grande necessidade de capital intelectual em termos de administração de custos e planejamento; e-business; gestão da qualidade, por resultados, do conhecimento, por processos; mediação e negociação; contabilidade pública e privada; análise contábil de custos e balanços; direito bancário, civil, administrativo, eletrônico, constitucional, processual, tributário, internacional; economia do setor público, do setor privado, macroeconomia, microeconomia; segurança da informação e informática avançada; técnicas de redação, processo legislativo, matemática financeira, estatística, técnicas operacionais especializadas de inteligência militar.

D. INFORMAÇÃO E PROCESSO DE TRABALHO

O manejo e tratamento de dados vinculados ao registro, controle, gestão, produção e planejamento se mostram necessários para orientar a capacidade estatal de interagir, redesenhar, aprender e se adaptar de forma rápida à realização do valor público que desenvolva positivamente a realidade social. Também, os dados e informações se mostram relevantes para serem utilizadas localmente pelos executores do processo de criação do valor público. Uma gestão pública minimamente eficiente necessitará utilizar massivamente sistemas eletrônicos e informações digitais para tomada de decisão que oriente objetivamente a criação de valor público que altere a realidade social.

Embora os dados e as informações possam ser utilizados com diferentes propósitos, queremos destacar duas espécies de enfoques observados

como predominantes: (a) para avaliar a concretização da mudança social almejada e, (b) para apurar o desempenho da execução ou da cadeia de fornecimento. Assim, conforme o tratamento de dados ocorra com predominância deste ou daquele enfoque, ocorrem diferenças quanto a concepção dos processos de análise, avaliação e controle das informações.

O manejo e tratamento de dados para orientar a efetividade do valor público enquanto instrumento de desenvolvimento positivo da realidade social é diferente do emprego da informação para administração operacional da cadeia de execução. Como os sistemas digitais não são um fim em si mesmo, são instrumentos, eles também podem gerar ruídos ou distorções de análise e avaliação quando são concebidos para determinado propósito e suas informações utilizadas em outro fim. O que pode ser minimizado quando se garante a presença de objetivos estratégicos no aprisionamento sistêmico que será efetivado pela tecnologia, quero dizer, que quando enxergamos os sistemas de produção como um fim em si mesmo, ocorre uma simplificação reducionista do processo de informação e decisão quanto ao valor público a ser criado. Para evitar isso é preciso que os sistemas digitais e o tratamento dos dados e das informações atendam tanto ao macroambiente quanto o microambiente de negócios. Pois, para concretizar o valor público será preciso manejar rapidamente o dado e a informação, razão pela qual o dado e a informação devem ser produzidos da forma mais simples possível, na quantidade estritamente necessária a decisão e com base na sua efetiva significância e relevância para criar o valor público adequado. Isso significa que aqueles dados e informações não utilizadas para tomada de decisão vinculada a criação de valor público precisam ser submetidos a revisão com vistas a avaliar se são desnecessários e nocivos porque geram custos e competem com a obtenção dos dados e informação efetivamente importantes.

Os sistemas eletrônicos da esfera pública também efetuam manejo de dados e informações para atender as partes interessadas no resultado público. Tal manejo será influenciado por vários fatores, entre os quais destacamos: nível de maturidade relacional, tipo de formação de convicção, práticas democráticas adotadas, legitimidade e urgência. Sinteticamente podemos dizer que o uso de tecnologia da informação na esfera pública destina-se a múltiplos fins, mas há um predominante: ser instrumento da criação de valor público que efetivamente contribua para concretizar a realidade social almejada, portanto, tais sistemas

precisam atender alguns requisitos, entres eles ser ponto de troca com o ambiente exterior e se prestar a execução eletrônica de serviço público relevante ao cidadão, ofertados em larga escala no seu domicílio. A tecnologia da informação é um importante instrumento de aprisionamento sistêmico em administração e gestão tributária, que oportunizam disciplinar em larga escala a gestão tributária, a prestação de serviços, o relacionamento, cumprimento das obrigações tributárias e o desenvolvimento das suas funções fundamentais e processos básicos.

IV. RESULTADO PÚBLICO

Em regra a maioria dos membros da sociedade democrática vota em determinado governante por interesse concreto na mudança da realidade social que ele potencialmente expressa. Há, portanto, implicitamente interesse individual e coletivo na criação de valor público e no resultado estatal em si anunciado. Os membros da sociedade democrática, em face da complexidade e da diversidade de interesses, bem como da pluralidade de necessidades, sabem e aceitam que a referida mudança da realidade social aconteça com diferenças temporais, em níveis ou estágios diversos e em dimensões variadas, mediante modificações não sincronizadas e não homogêneas a todas as partes interessadas. Isso é aceito porque sabem que a mudança positiva da realidade social, por uma simples escassez de meios, acontece segundo um arranjo prioritário e específico de dois ou mais valores públicos a serem criados, os quais, embora diferentes daqueles considerados como mais significativos por uma parcela da coletividade, são os mais urgentes e mais imperativos. Então, podemos dizer que o resultado público é visto socialmente em termos do arranjo de determinado conjunto de valores públicos que impactam positivamente sobre determinado aspecto da realidade social. Assim, resultado público pode ser definido como o efeito concreto sobre a realidade social obtido pela múltipla criação de valor público, ou seja, o resultado público é o efeito conjunto das trocas materiais entre o estado e a sociedade, cuja sinergia final é elevar positivamente o nível de desenvolvimento social da coletividade ou de parcelas reconhecidamente dele carentes junto à sociedade.

Sendo complexa a personalização material de todos os membros da sociedade efetivamente beneficiados por determinado arranjo de valores públicos, a produção de resultado ou valor público irá demandar que a priori a esfera pública estabeleça uma mudança alvo da realidade social. A definição desta mudança alvo será influenciada pelo nível de organização e participação de cada parte interessada. Por conseqüência, podemos dizer que o estágio de maturidade das relações público-privadas, notadamente no que diz respeito ao modo de formação da convicção, às práticas democráticas ou a legitimidade da demanda repercutem a priori sobre a definição de valor ou resultado público a ser materializado.

Na democracia inclusiva e participativa o tipo de prática estatal de administração e planejamento ou o nível de participação desta ou daquela parte interessada podem influir sobre a identificação ou definição da mudança alvo a ser materializada. Isso acontece, por exemplo, quando as práticas estatais se orientam mais pela visão interna do como fazer do que pela mudança material a ser efetivada (e vice-versa) ou, quando há maior ou menor intensidade de participação desta ou daquela parte interessada na concepção da mudança alvo a ser materializada. Especificamente, julgo relevante conhecer quais são as partes interessadas no resultado público da administração tributária. Esse conhecimento possibilita melhor conduzir à definição da mudança alvo capaz de efetivar do modo mais adequado possível a concretização da interferência positiva sobre a realidade social. Um esforço inicial de identificação genérica das partes interessadas no resultado público tributário sugere que minimamente estamos falando do seguinte conjunto de atores sociais:

a) os cidadãos da sociedade;
b) representantes políticos e públicos da sociedade;
c) gestores do processo de criação de valor público;
d) técnicos, servidores e recursos humanos;
e) entidades representativas de categorias econômicas ou trabalhistas
f) avaliadores e controladores internos e externos
g) geração futura.

Os cidadãos enquanto membros da sociedade possuem interesse na adequada e justa geração de renda para financiar as mudanças positivas que a esfera pública irá imprimir a realidade social presente e futura, pois os cidadãos não aprovam uma exploração não equânime e injusta da base tributária.

Os representantes políticos e públicos definem os limites da renda a ser gerada sobre determinada base tributária e aprovam as prioridades de aplicação material que impactam desta ou daquela forma sobre a realidade social.

Também possuem interesse no resultado público os gestores públicos que respondem pela concretização da troca material e pela supervisão da prestação de serviços públicos realizada pelo organismo estatal encarregado de tributação.

Os recursos humanos da esfera pública e privada que são movimentados para produzir a mudança da realidade social também possuem interesse no resultado, vez que aplicam energia e força de trabalho para gerá-lo e

também se ocupam de acompanhar os efeitos reflexos das mudanças impressas pela administração tributária.

Entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais têm interesse no resultado ou valor público criado pela administração tributária porque a mudança da realidade social afeta as relações econômicas, trabalhistas, sociais, profissionais e empresariais vinculadas ao modo de produzir.

Avaliadores e controladores da administração tributária, tais como tribunais de contas, entidades de avaliação de gestão e de qualidade e demais entidades de controle, também são partes interessadas a serem consideradas porque a criação de valor e de resultado público deve ocorrer através de processos de alto desempenho, orientados pelo melhor impacto possível sobre a realidade social e efetivados ao menor custo benefício possível.

Criar valor ou resultado público de modo sustentável é um interesse da geração futura porque as crianças de hoje são a parte interessada de amanhã, possuindo efetivo interesse em uma administração tributária que gere de modo sustentável renda a esfera pública e que tutele o amanhã assegurando o desenvolvimento econômico-social que lhes aproveite quando adultas.

A. CONCEPÇÃO DO IMPACTO PÚBLICO

Recordo que o resultado público é um produto obtido a partir do efeito sinérgico dos vários valores públicos criados e trocados materialmente com a sociedade com vistas ao desenvolvimento positivo da sua realidade social. Também relembro que isso requerer que a esfera pública desenvolva a priori definição e manejo dos elementos capazes de produzir o melhor arranjo possível em termos de desenvolvimento positivo da realidade social.

Não bastará conhecer as partes interessadas, será preciso que a esfera pública faça concepções e planeje a intervenção na realidade social. A concepção da mudança alvo da realidade social corresponde a definição a priori de uma política e estratégica potencialmente capaz de concretizar de modo equânime, justo e equilibrado uma alteração no mundo real que atenda as aspirações das partes interessadas mediante desenvolvimento positivo do conjunto.

Toda política e estratégica possui um objetivo abstrato em si considerado, o qual se materializa em trocas materiais com a realidade social. Para produzir tais trocas materiais com a sociedade a esfera pública necessitará articular meios públicos e privados que produzam a criação do valor público adequado a imprimir a mudança alvo planejada. A produção de valor público adequado somente ocorrerá se houver alinhamento da execução, de modo tal a direcioná-la para materialização de determinada troca material necessária a mudança exterior pretendida. Se isso não for feito, há risco de que o manejo dos meios não resulte na produção do valor público adequado e planejado.

Também será necessário que a esfera pública apure se o valor público criado e trocado com a sociedade foi capaz de efetivar o resultado público almejado. Isso pode ser feito comparando a mudança efetivamente concretizada pelo valor público sobre a realidade social com aquela almejada segundo os objetivos de resultado público contidos na política e estratégica concebida a priori.

B. COERÊNCIA DO RESULTADO PÚBLICO

Como a realidade social é multidimensional, o resultado almejado socialmente também o será, por conseguinte, a ação da esfera pública irá necessitar de coerência sistêmica capaz de evitar desperdícios, antinomias ou anulações entre as várias trocas materiais realizadas entre a esfera pública e a sociedade. Isso tem por fim assegurar que as trocas materiais de valor público sejam sinérgicas entre si para o melhor arranjo possível de mudança positiva da realidade social. Coerência e alinhamento sistêmico aos objetivos políticos e estratégicos são requisitos indispensáveis ao movimento da esfera pública para produzir o resultado público adequado. Haverá, pois, necessidade de manejo político estratégico das várias interferências geradas sobre a realidade social visando cuidar que adquiram sinergia entre si e efetivem o desenvolvimento social positivo pretendido.

A falta de manejo político estratégico da produção de valor ou da cadeia de formação de resultado público parece ser a principal debilidade de uma gestão pública formalista e focada exclusivamente em estágios, fases ou fragmentos da ação pública. A visão formalista ou não orientada a execução sistêmica coerente, tenderá a considerar a ação pública mais o esforço, tempo e custo, em detrimento

de avaliar se o valor público criado possui a efetividade e conformidade que os objetivos políticos e estratégicos de interferência na realidade social exigem.

O correto manejo da produção de valor público segundo objetivos políticos e estratégicos é um importante requisito para formação do resultado público adequado, favorecendo que o processo de criação de valor público aconteça alinhado a interações sistêmicas mais apropriadas a maximização da mudança positiva da realidade social. Isso propicia eficiência ao resultado público, que será potencialmente maior a medida que a produção de cada valor público a ser materialmente trocado seja realizada observando os objetivos políticos e estratégicos concebidos a priori, de forma a assegurar a melhor relação possível entre a troca estatal efetivada e o impacto de desenvolvimento social pretendido. Em poucas palavras, a gestão do resultado público deve ser orientada pelos objetivos políticos e estratégicos porque isso favorece a sua eficiência e eficácia na interferência positiva sobre a realidade social. A coerência entre o valor público criado e os objetivos políticos e estratégicos favorecem obter o máximo de consistência, alto impacto positivo, melhor efetividade e satisfação coletiva ao resultado público e à mudança social por ele produzida.

C. GESTÃO DO RISCO

Considerando que é abrangente a escala de atuação da esfera pública e que é intrincada a articulação promovida pela esfera pública para realização dos negócios estatais, será necessário planejar e gerir constantemente a criação de valor e a produção do resultado público adequado. Do ponto de vista do planejamento haverá necessidade de conceber a política e estratégica adequada a melhor intervenção na realidade social. Mas por si só isso não é suficiente, ou seja, não é suficiente a mera definição de uma política e estratégia para criação de valor e produção de resultado público. Embora isso seja um importante instrumento de integração das várias trocas materiais da esfera pública com a sociedade, favorecendo harmonizar os diferentes interesses das várias partes interessadas em torno de determinado arranjo de valores públicos à serem criados; acontece que elevada escala e a alta complexidade e multiplicidade das trocas materiais da esfera pública com a realidade social fará surgir riscos potenciais a criação de valor público.

Como exemplo, cito o risco de que o valor público criado se afaste por esta ou aquela razão dos objetivos políticos e estratégicos. Este risco potencial decorre das próprias circunstâncias materiais em que a ação pública se desenvolve, a guisa de ilustração, os fatos abaixo podem afetar negativamente a ação e resultar em desvio na criação de valor ou produção do resultado público:

a) expectativas divergentes ou em níveis inapropriados;
b) não convergência aos objetivos de valor público a ser criado;
c) não convergência aos objetivos e fins estratégicos públicos;
d) descompasso com as necessidades dos negócios públicos;
e) instabilidade e mudanças de rumos;
f) foco exclusivo em tecnologias;
g) soluções complexas, grandes ou de morosa implementação;
h) perda ou instabilidade do quadro de prioridades;
i) baixo nível de conhecimento dos negócios públicos;
j) recursos humanos ou usuários não capacitados;
k) dispersão geográfica e desconcentração necessárias;
l) performance inadequada em face do impacto social almejado;
m) baixa motivação das partes interessadas;
n) baixa integração entre os vários componentes e partes;
o) predominância do planejamento operacional;
p) baixo uso de cenários estratégicos de futuro.

Também, conforme o nível e tipo de integração entre os vários componentes articulados para produção de valor e resultado público surgirão outros riscos irradiados quanto à satisfação, produtividade, eficiência, eficácia, efetividade e consistência do serviço público prestado. Uma forma de reduzir o conjunto de riscos é assegurar coerência sistêmica a ação pública. A coerência sistêmica deve ser calibrada a partir do produto material final que efetivamente atenda aos objetivos estratégicos da esfera pública em satisfazer o conjunto dos cidadãos mediante transformação da realidade social. No que pertine a esta satisfação, ela não se refere a esta ou aquela opinião isolada, também não diz respeito as expectativas individuais em si consideradas, nem se trata da satisfação vinculada a personalização do serviço público as expectativas pessoais desta ou daquela parte interessada. A coerência sistêmica diz respeito ao atendimento dos anseios

legítimos da maioria da sociedade, expressos em termos de resultado público adequado ao desenvolvimento positivo da realidade social.

Para assegurar coerência sistêmica será necessário que a esfera pública promova o alinhamento de todas as fases da cadeia de fornecimento do serviço público. Isso pode significar preterir visões setoriais ou juízos específicos, substituídos pelo resultado final efetivamente a ser entregue a sociedade mediante troca material que realize o impacto positivo do valor público.

V. TRIBUTAÇÃO

Tributação é o instrumento utilizado na esfera pública para explorar economicamente determinada base tributária. A tributação diz respeito à incidência impositiva e a calibração da exigência fiscal em nula, positiva ou negativa, sendo exercida sobre bases tributárias, assim considerados os agregados estabelecidos a partir dos fluxos econômicos ou monetários, agregados de tipos de bens jurídicos, grupos de direitos ou obrigações ou status e condição das coisas e pessoas.

A tributação é engendrada para que a esfera pública obtenha renda a partir da exploração econômica e financeira de determinada base tributária. Ela está relacionada com o poder político-coercitivo que a esfera pública exerce unilateralmente para estabelecer impositivamente relações válidas com os particulares visando determinar-lhes cotas de sacrifício financeiro em favor da coletividade. Portanto, a tributação é efetivada por meio de relação jurídica, financeira e econômica baseada em regras previamente definidas pelos representantes populares no parlamento, promulgadas para prover o financiamento da esfera pública.

A arrecadação de dinheiro em favor da esfera pública é o produto da tributação enquanto instrumento de exploração econômica da base tributária, ou seja, a tributação visa à geração de rendas monetárias a esfera pública como produto da exploração econômica de determinada base tributária. Nestes termos, a eficiência máxima da tributação será alcançada quando a arrecadação monetária for igual à realização financeira de todo o potencial econômico da base tributária. A melhor e mais eficiente tributação é aquela cuja arrecadação monetária é realizada com menor nível de contencioso ou litígio possível e, com menor brecha fiscal entre potencial e arrecadação da base tributária.

Boa tributação é aquela proveniente de relações instrumentais imperativas onde a coerção político-legal fixada aos particulares conduz a rendas monetárias entregues pela aceitação da legitimidade, pertinência e adequação da exigência estatal e concordância com os propósitos do gasto. No entanto, dificilmente a arrecadação monetária se igualará ao potencial econômico da base explorada, tendendo a haver um hiato equivalente a renda potencial não realizada.

Referido hiato tem vários nomes, tais como brecha ou inconverso econômico da base tributária. A brecha (ou inconverso) corresponde a parcela de renda não realizada monetariamente a que título for, como por exemplo, a não realizada em face da inadimplência, contencioso, fraude, imperfeições normativas, obstrução judicial e etc. Para reduzir o hiato entre arrecadação monetária realizada e potencial econômico da base tributária, será necessário reduzir a brecha (ou inconverso), portanto, será necessário entender e administrar a eficácia dos instrumentos de redução da inadimplência, contencioso, fraude, imperfeições normativas, obstrução judicial e etc. O inconverso também pode ser reduzido mediante uma adequada calibração da tributação. Isso dependerá do manejo de saberes científicos da economia, direito e administração. Por exemplo, mediante saberes de macro-econômica e da teoria da ótima tributação; do jurídico como condição básica de conformidade dos atos a ordem jurídica vigente, especialmente a sua conformidade com o ordenamento setorial público e dentro deste ao ordenamento setorial tributário; e da administração financeira como instrumento de gestão dos recebíveis.

Atualmente, devido a sua complexidade, a tributação exigirá institucionalização e especialização da esfera pública para arrecadação de rendas monetárias e exploração econômica da base tributária segundo coerção-político legal que observe os objetivos políticos e estratégicos de Estado e seja realizada observando o desenvolvimento social, desenvolvimento econômico e a sustentabilidade estatal. Na esfera pública atual, diversos fatores históricos conduziram a tendência de assegurar a estabilidade, previsibilidade e perpetuação da institucionalização da função monopolista de explorar bases tributárias mediante organismos especializados. A institucionalização passou a ser normalmente efetivada através de determinado organismo estatal específico, dotado de estrutura própria para o exercício de papéis e padrões comportamentais previamente estabelecidos, cuja missão será a execução de tarefas convertam em renda monetária a esfera pública o potencial econômico da base tributária explorada.

A institucionalização através de organismo estatal específico é um avanço histórico importante para tributação enquanto exigência estatal segundo tipificações pré-estabelecidas. Como as tipificações consistem em projeções de fatos vazios de comportamentos efetivos, atualmente ocorrem maior eficiência e legitimidade da subsunção do fato à projeção hipotética quando a tributação é feita de forma institucional, especializada, perene e baseada em relações previsíveis.

VI. ORGANISMO ESTATAL DE TRIBUTAÇÃO

Do ponto de vista histórico o surgimento na esfera pública de um organismo estatal encarregado institucionalmente da tributação é um avanço importante no desenvolvimento da exigência fiscal baseada em relações legítimas, previsíveis, racionais, especializadas, perenes e constantes. Para alcançar tal propósito e concretizar sua missão, tal organismo público desenvolve diversas funções, as quais decorrem da sua interação com o ambiente em que atua na exploração da base tributária para produzir renda monetária decorrente. Referidas funções decorrem de aspectos relacionados ao domínio e contradomínio relativo a exploração da base tributária, estando associadas à presença de variáveis ou circunstâncias que são independentes a esfera pública, cujo arranjo permite instituir a tributação. O modo como as variáveis ou circunstâncias são institucionalmente arranjadas, bem como a influência que ambiente exerce sobre a disposição das relações público-privadas, irá afetar o exercício do monopólio fiscal e conseqüentemente imprimir aspectos relativos a estrutura e funcionamento do organismo estatal encarregado da tributação.

Na esfera pública a institucionalização da tributação através de um organismo estatal especializado em relações fiscais visa dar efetividade ao poder político-coertivo de obter renda monetária a partir das bases tributarias. Por sua vez a efetividade das relações fiscais está associada a existência de um fluxo tempestivo e contínuo de recursos financeiros capazes de suportar a criação do valor público necessário a modificação da realidade social. Para assegurar o fluxo monetário, tal organismo estatal efetuará o manejo das relações, buscando arranjar de modo adequado as variáveis segundo os fins públicos. Este manejo implica no desenvolvimento da gestão referente à legitimidade da imposição de cotas aos particulares, as sanções ao desvio de conduta pública ou privada, a sustentabilidade, racionalidade, economicidade, simplicidade, equanimidade e justiça da exigência fiscal e das obrigações decorrentes. Do ponto de vista das relações materiais desenvolvidas pelo organismo estatal, é possível identificar um conjunto de relações essenciais a exploração da base tributária e produção tempestiva, contínua e adequada de renda a esfera pública. Utilizaremos a expressão "função fundamental" para se referir as relações que se projetam como

indispensáveis ao exercício da atividade de exploração econômica da base tributária pelo Estado. Conceitualmente podemos identificar algumas relações cujos componentes internos podem ser apreciados em termos de atividade e troca material na produção da renda monetária pertinente. Este esforço conceitual e abstrato de visão estruturada, julgo relevante para o estudo e compreensão do funcionamento e operação do negócio de exploração de bases tributárias em si consideradas.

Nesta toada, parece ser possível derivar e conceber um mínimo de cinco “funções fundamentais” no negócio de exploração de bases tributárias, as quais são indispensáveis ao funcionamento do organismo estatal encarregado da tributação e elementares ao desenvolvimento das relações desta natureza. São elas:

a) identificar, habilitar, quantificar e desenvolver a exploração econômica eficaz da base tributária;

b) minimizar o hiato existente entre o potencial econômico e a arrecadação monetária efetivamente gerada a partir da base tributária explorada;

c) manejar e impor comportamentos enquanto poder coercitivo-legal de exigir cotas monetárias ou prestações em nome da coletividade;

d) prevenir comportamentos negativos que afetem a entrega de rendas monetárias ao Estado ou as prestações necessárias aos objetivos públicos;

e) efetivar os objetivo político-estratégico de forma justa e sustentável as bases tributárias exploradas.

O estudo de cada uma das mencionadas “funções fundamentais” oportunizará ao analista de negócio público verificar a existência de trocas materiais realizadas entre o organismo estatal de tributação e o ambiente em que atua. Ao gestor tributário permitirá medir o valor público criado em termos de contribuição para a mudança político-estratégica da realidade social operada a partir da produção de renda a esfera pública, e ao estruturalista contribuirá ao entendimento esquemático dos componentes que organismo estatal em si possui, permitindo-lhe visualizar quais processos básicos são encontrados em seu interior. Por isso, nas próximas linhas, sem pretender exaurir a análise, faremos breve ensaio sobre cada uma das cinco funções de negócio acima alinhadas.

A. FUNÇÃO RECEITA

A primeira das cinco “funções fundamentais” do organismo estatal encarregado de tributação é aquela pertinente a: “identificar, habilitar, quantificar e desenvolver a exploração eficiente da base tributária”. As tarefas vinculadas a esta função não são simples. Abrangem processos complexos, pois o efeito material de gerar renda pública em dinheiro a partir da base tributária, com elevada eficácia e efetividade, depende de muitas tarefas, sendo a primeira delas a determinação e habilitação da base alvo de exploração econômica. A determinação e habilitação da base tributária alvo da exploração de renda pela esfera pública é feita mediante autorização parlamentar para tributar certa projeção de fatos vazios de comportamento (tipos tributários), haja vista que a esfera pública precisa da decorrente legitimidade na exigência aos particulares pela entrega de rendas monetárias ao setor público. Isso comumente acontece através da autorização dos representantes populares ou do poder político constituído, que fixam determinados limites a geração de rendas públicas a partir da base tributária. A habilitação não é sinônima de marco normativo. A habilitação é a autorização da representação popular ou do poder político, outorgada para exigência de renda dos indivíduos, feita em favor da coletividade, através da esfera pública. A produção de marco normativo é atividade comum a todas as funções fundamentais do ente tributante, decorrendo da necessidade de atuação racional da esfera pública. Assim, embora o instrumento formal no qual se manifeste a habilitação de exploração da base tributária ser a em regra uma lei em sentido formal e material, a habilitação não se confunde com o marco normativo, o qual diz respeito a materialização preliminar dos elementos de exploração econômica da base tributária, fixando objetivamente o conteúdo da eqüidade, da justiça distributiva e limites a geração de renda monetária exigível. Isso acontece porque o instrumento, ou seja a lei habilitadora tem a mesma forma e aparência material que a normatização, mas no mérito são muito distintos. No que pertine a quantificar, esta primeira “função fundamental” abrange utilizar cálculo econômico e estatístico para dimensionar o potencial de geração de renda contido em determinada base tributária habilitada e especificada. Isso será essencial para apurar o nível de eficiência da exploração da base tributária pela esfera pública. Calcular a eficácia de realização do potencial tributário da base e efetuar a análise

qualitativa da distribuição do ônus fiscal inclui também a apuração do cumprimento não litigioso das obrigações tributárias e a quantidade de renda gerada a partir dela.

B. FUNÇÃO RECUPERAÇÃO

A segunda das cinco “funções fundamentais” é aquela pertinente ao desenvolvimento de processos que objetivam “reduzir o hiato existente entre o potencial econômico e a arrecadação monetária efetivamente gerada a partir da base tributária explorada”. Portanto, esta segunda função diz respeito as relações nascidas em face da renda monetária frustrada e que não foi efetivamente obtida pela esfera pública, portanto, exprime o desenvolvimento das atividades que visam reduzir o nível de ineficiência e ineficácia do sistema de tributação. Por isso, o desenvolvimento desta segunda função pode ser apreciado por duas dimensões: (i) ineficácia efetivada e (ii) eficiência frustrada. Entende-se por (i) ineficácia efetivada a renda pública que não se realiza em face de falhas inerentes ao sistema de tributação as quais afetam a existência da obrigação em si considerada. Considera-se (ii) eficiência frustrada quando o malogro da renda acontece em face de comportamento individual refratário a obrigação tributária legitimamente constituída. Por sua vez, a (ii) eficiência frustrada pode ser desdobrada em dois aspectos: (ii.a) eficiência frustrada por cumprimento negado e (ii.b) eficiência frustrada por cumprimento fraudado. Ocorre a (ii.a) eficiência frustrada por cumprimento negado quando se verifica existência de insolvência ou contencioso. Acontece a (ii.b) eficiência frustrada por cumprimento fraudado quando o particular age para ocultar, dissimular ou ofuscar a obrigação nascida de forma legítima, visando com isso não entregar renda a esfera pública. Em ambas as sub-hipóteses de (ii) eficiência frustrada, seja por (ii.a) cumprimento negado ou (ii.b) por cumprimento fraudado, será preciso desenvolver atividade estatal que vise recuperar a renda monetária não realizada. Em qualquer dos casos, seja a (ii.a) eficácia frustrada por cumprimento negado em face de contencioso por oposição legítima do indivíduo, ou, advenha ela de insolvência por falta momentânea de moeda para entregar a esfera pública; deverá o organismo estatal desenvolver atividades que visam a realização forçada do potencial econômico da base tributária, impondo e administrando sanções, restrições e subtração patrimonial, segundo regras de direito.

C. FUNÇÃO EXIGÊNCIA

A terceira das cinco “funções fundamentais” se refere ao manejo da tributação enquanto poder coercitivo-legal que visa obrigar a entrega de renda monetária a esfera pública, sendo decorrente do fato de que a referida entrega de renda a esfera pública resulta em privação patrimonial e subtração de moeda do particular torna-se necessário que o organismo estatal exerça a imposição coercitivo-legal da exigência de pagamento da cota devida em benefício da coletividade. A coerção-legal não é aqui utilizada como sinônimo de apenar ou sancionar, ela é utilizada no sentido de reclamar importâncias e gerar fluxo monetário a esfera pública. Apenar ou sancionar está relacionado com a segunda das cinco funções fundamentais, pois se refere a redução do hiato existente entre potencial e renda efetiva, o que inclui recuperar o que foi negado ou fraudado. A coerção-legal, nesta terceira função, tem o sentido de calcular e quantificar a exigência, referindo-se ao exercício do direito estatal de reclamar de um devedor específico as cotas de pagamento devidas, já devidamente quantificadas em termos monetários. Em outras palavras, esta função consiste no desenvolvimento da atividade de exigir valores ou cotas monetárias a serem pagas ou resgatadas pelos particulares.

D. FUNÇÃO VIGILÂNCIA

A quarta e penúltima das cinco “funções fundamentais” é aquela que visa prevenir comportamentos negativos que afetem a entrega de rendas monetárias a esfera pública ou as prestações necessárias aos objetivos públicos. Esta função se refere ao estabelecimento de uma relação público-privado que inclua a existência de mecanismos cautelares identificadores e corretivos ao eventual desvio de comportamento dos particulares ou dos agentes públicos quanto a exigência e obtenção de renda em favor da esfera pública. O desenvolvimento desta função consiste na vigilância pertinente a base tributária e na prevenção de anomalias ou comportamentos negativos a realização do seu potencial de renda.

E. FUNÇÃO EXTRAFISCAL

Por fim, a quinta e última das cinco “funções fundamentais” se refere a exploração econômica justa e sustentável de bases tributárias segundo objetivos político-estratégicos legitimamente estabelecidos. Esta quinta função diz respeito a tributação adequada da base tributária e a formulação de um modo de tributação que ofereça a melhor combinação possível entre eqüidade (ou justiça distributiva), eficácia (ou incentivo ao cumprimento) e efetividade (ou maior nível de efetivo cumprimento das obrigações). A quinta função também está relacionada com o problema da ótima exploração da base tributária mediante uma estrutura de imposição e cumprimento que permita arrecadar a renda monetária necessária e, ao mesmo tempo, alcançar determinados objetivos distributivos, ao menor custo possível em termos de perda de eficiência econômica e com maior nível possível de cumprimento voluntário. Isso exigirá um complexo sistema de calibrações tributárias, dotado de exigências nulas, positivas ou negativas, as quais dizem respeito à qualidade da tributação e da fixação da exigência tributária. O efeito externo direto desta última função é o desenvolvimento da exigência e da exploração econômica da base tributária segundo objetivos redistributivos vinculados a geração de renda em favor da esfera pública para financiar os objetivos político-estratégicos ao menor custo possível em termos de eficiência, bem-estar, crescimento e distorção econômico-social.

As cinco mencionadas “funções fundamentais” acima sucintamente relatadas, são compostas de estágios internos, o qual se denominou de “processo básico”, ou seja, cada “função fundamental” acima conceitualmente se desdobra em estágios que as integram. Nas linhas que seguem, faremos um esforço conceitual para evidenciar tais “processos básicos”, relativos aos grupos de atividades desenvolvidas na estrutura de negócios de administração tributária e, portanto, normalmente encontradas no próprio organismo estatal encarregado da tributação.

VII. PROCESSOS BÁSICOS

Considero extremamente relevante identificar e compreender as funções fundamentais e os processos básicos que integram determinado negócio. Por exemplo, na esfera privada, na exploração de comércio ou indústria é possível apurar a existência das seguintes funções fundamentais do negócio: COMPRAS, VENDAS, GESTÃO, FINANÇAS e PRODUÇÃO. Estas funções são elementares ao negócio explorado e o comprometem se não executadas adequadamente, podendo ser o divisor entre um negócio bem ou mal sucedido. Também é possível identificar que as referidas funções são integradas por estágios, como por exemplo: a função de VENDAS pode ser desdobrada nos processos de FATURAMENTO, CONTAS A RECEBER e COBRANÇA, os quais estão vinculados ao objetivo primário de realizar monetariamente as VENDAS efetuadas. Neste sentido podemos observar que as mencionadas funções (COMPRAS, VENDAS, GESTÃO, FINANÇAS e PRODUÇÃO) decorrem do negócio em si considerado, sendo primárias, ao tempo que os processos (FATURAMENTO, CONTAS A RECEBER e COBRANÇA) são estágios em que uma função fundamental pode ser decomposta ou desdobrada (no caso VENDAS). Em uma palavra: o processo básico é o estágio de uma função fundamental, sendo um componente interno da função primária, ou seja, um estágio do subsistema que a função fundamental representa para o negócio em si considerado.

Na esfera pública também é possível identificar funções e estágios do negócio público. Tentaremos nas linhas que seguem evidenciar os estágios ou processos que integram as "funções fundamentais" do negócio estatal de exploração de bases tributárias (administração tributária). Como se disse, os referidos processos ou estágios são fragmentos da função fundamental do negócio público, representando a organização de recursos públicos direcionados a conferir efetividade a criação e troca material de valor público com o meio externo. Poder-se-ia dizer que tais processos ou estágios são compartimentos ou elementos da cadeia de produção, distribuição e fornecimento do valor público. Por outro ângulo, conforme o referido processo ou estágio público esteja mais orientado a produção, distribuição ou fornecimento, ele estará igualmente mais para a cadeia finalística ou

mais para o estágio intermediário de produção de valor público. Em outras palavras, embora uma função fundamental sempre almeje uma troca material a ser efetivada, há estágios nela que podem ser meramente intermediários a esta troca. Estes estágios intermédios são aqueles mais ligados a cadeia de produção e distribuição, enquanto são mais externos os estágios mais próximos do fornecimento ao destinatário final do valor público criado. Como a troca material é o objetivo último da do negócio público, equivale dizer que os seus estágios intermediários ficam subordinados ao fornecimento necessário ao destinatário final e a interferência positiva na realidade social (por meio do valor público criado). Neste sentido, há possibilidade de visualizar a "função fundamental" pelo ângulo da predominância dos estágios públicos. Quando a "função fundamental" tem predominância de estágios intermediários, a função está mais orientada para dentro da esfera pública e, quando está mais integrada de processos cujo objetivo é efetuar uma determinada troca material, está mais direcionada para fora. Não é necessário dizer que para fins de interferência positiva na realidade social advém maior relevância para os estágios ou processos que realizam a troca material efetiva.

Feitas estas considerações iniciais, abaixo vamos tentar identificar quais os "processos" ou "estágios" que integram cada uma das cinco "funções fundamentais" à exploração de bases tributárias, citadas no capítulo anterior, para isso, doravante denominaremos de "processos" ou "estágios" ou "processos básicos" a divisão teórica da função fundamental inerente ao negócio de exploração de bases tributárias. Vejamos.

Para nossa comodidade, reproduziremos abaixo o sumário das cinco funções fundamentais do negócio de exploração de bases tributárias, para imediatamente depois iniciar a identificação dos estágios ou processos básicos que as integram. São funções fundamentais do negócio público de exploração de bases tributárias, conforme indicadas anteriormente como relativas ao negócio publico de administração tributária:

a) identificar, habilitar, quantificar e desenvolver a exploração econômica eficaz da base tributária;

b) minimizar o hiato existente entre o potencial econômico e a arrecadação monetária efetivamente gerada a partir da base tributária explorada;

c) manejar e impor comportamentos enquanto poder coercitivo-legal de exigir cotas monetárias ou prestações em nome da coletividade;

d) prevenir comportamentos negativos que afetem a entrega de rendas monetárias ao Estado ou as prestações necessárias aos objetivos públicos;

e) efetivar os objetivo político-estratégico de forma justa e sustentável as bases tributárias exploradas.

A. PROCESSOS DA FUNÇÃO RECEITA

Portando, a primeira função fundamental da exploração de bases tributárias é aquela que visa "identificar, habilitar, quantificar e realizar a exploração econômica eficiente da base tributária". Esta função tem como objetivo material arrecadar em dinheiro a renda monetária necessária a esfera pública, fazendo-o com a maior qualidade distributiva, elevada eficácia e maior efetividade possível. Podemos dizer que esta primeira função fundamental diz respeito a RENDA ou RECEITA PÚBLICA gerada a partir da base tributária explorada, portanto, integrada dos seguintes estágios ou processos básicos: ARRECADAÇÃO, RECOLHIMENTO, LIQUIDAÇÃO e EFICÁCIA. O processo básico denominado de ARRECADAÇÃO é aquele que responde pela obtenção do dinheiro como renda originária da exploração econômica da base tributária, cuja disponibilidade monetária ou RECOLHIMENTO é projetado para além do organismo estatal encarregado da tributação. Por sua vez, para obter e disponibilizar dinheiro (ARRECADAR) corretamente, se torna necessário apurar se a quantidade de moeda entregue pelo particular foi suficiente para liquidar a contribuição individual devida por ele a esfera pública (ao que denominamos de LIQUIDAÇÃO). Observa-se então que a primeira função fundamental, pela característica de possuir estágios que visam a obtenção e disponibilidade de dinheiro para esfera pública, passará doravante a ser simplesmente denominada de RECEITA. A RECEITA, como já se disse é integrada por quatro estágios (ARRECADAÇÃO, RECOLHIMENTO, LIQUIDAÇÃO e EFICÁCIA) sobre os quais discorreremos um pouco mais. O estágio denominado ARRECADAÇÃO é aquele cuja existência para o negócio visa a obtenção de dinheiro, atividade que exigirá conseqüentemente o RECOLHIMENTO do dinheiro (disponibilizar moeda para além do organismo estatal encarregado da sua obtenção) e a verificação da exatidão da LIQUIDAÇÃO (apurar a satisfação da obrigação pelo indivíduo). Realço ainda que o processo RECOLHIMENTO abrange as atividades de

participação derivada em outras bases tributárias, bem como a respectiva destinação de cotas compartilhadas, devidas a outros níveis da esfera pública em face da participação que possuem no produto do recolhimento decorrente da exploração de uma base tributária determinada. Além disso, será preciso que a função RECEITA cuide continuamente da elevação dos níveis de exploração do potencial econômico da base tributária explorada, envidando esforços para continuamente elevar a EFICÁCIA do financiamento estatal a partir de determinada base tributária, processo fundamental a mais equânime e justa distribuição de cotas e encargos entre os particulares.

B. PROCESSOS DA FUNÇÃO RECUPERAÇÃO

Já passando para a segunda função fundamental do negócio de exploração de bases tributárias; temos aquela função que foi anteriormente definida como “esforçar-se para reduzir ao mínimo o hiato existente entre o potencial de exploração e a arrecadação efetivamente decorrente da base tributária”; função cujo efeito material pode ser definido como a orientação para recuperar o dinheiro relativo ao potencial não convertido em arrecadação a esfera pública, portanto, relacionada com a renda pública não apropriada como disponibilidade monetária do ente público titular da exploração econômica da base tributaria. Esta função está ligada a falta de realização do potencial tributário em face de ato da esfera privada que negou ou fraudou a renda devida a esfera pública. Esta dualidade em renda negada ou fraudada irá produzir influência distinta daquela que orienta os processos relacionados a entrega espontânea de moeda a esfera pública. O viés da tentativa de recuperar a renda negada ou fraudada permite que doravante denominemos esta função, simplesmente de RECUPERAÇÃO (esforço para reduzir ao mínimo o hiato existente entre o potencial de exploração e a arrecadação efetivamente decorrente da base tributária). Na RECUPERAÇÃO encontramos estágios ou processos: sobre os quais discorreremos a seguir (REALIZAÇÃO, INSPEÇÃO e CONSTRIÇÃO).

A REALIZAÇÃO é o processo relativo a função RECUPERAÇÃO cujo objetivo é a obtenção do dinheiro negado pelo particular a esfera pública. Dinheiro que está expresso em dívida da esfera privada perante a esfera estatal, sendo um crédito público líquido e certo, pendente de conversão em moeda à esfera publica.

Assim, a REALIZAÇÃO é um processo associado a cobrança da renda negada, que emprega mecanismos de realização forçada moderada, direcionados a obter a entrega de dinheiro por meio da conversão da dívida em moeda e sem uso da expropriação forçada de bens. Não raro, para atingir tal objetivo, a REALIZAÇÃO necessitará promover a estruturação de uma rede de cobrança própria ou de terceiros (instituições financeiras). Acrescente-se ainda que, embora a REALIZAÇÃO esteja mais relacionada com a renda negada e não fraudada, ela também poderá ser exercida depois de apurada a renda fraudada, pois acontece do particular fraudar a entrega de moeda à esfera pública. Para apurar essa hipótese de renda fraudada será preciso outro processo, precedente e igualmente vinculado a função de RECUPERAÇÃO, ao qual denominaremos de INSPEÇÃO. A INSPEÇÃO é o processo ou estágio da função RECUPERAÇÃO que objetiva verificar se ocorre na esfera privada comportamento doloso ou proibido, portanto, tem como alvo apurar se ocorre renda fraudada e não convertida em entrega de moeda a esfera pública por ardil, omissão, erro ou dissimulação. A REALIZAÇÃO se distingue da INSPEÇÃO porque a REALIZAÇÃO é um estágio posterior a INSPEÇÃO, na REALIZAÇÃO já existe um débito líquido e certo e na INSPEÇÃO isso ainda não existe por algum motivo. A INSPEÇÃO é exercida sobre toda a esfera privada, enquanto a REALIZAÇÃO recai somente sobre o devedor. Portanto, a INSPEÇÃO é o processo de RECUPERAÇÃO que diz respeito a fiscalização de estabelecimento, inspeção de pontos de embarque ou desembarque (fiscalização aduaneira), inspeção de bens em trânsito (fiscalização de trânsito), inspeção de conformidade registros e documentos (auditoria fiscal), ao tempo que a REALIZAÇÃO é o processo de cobrança e conversão de ativos líquidos e certos, sem uso da expropriação patrimonial forçada dos bens do particular.

Por fim, a CONSTRIÇÃO é o terceiro processo vinculado a RECUPERAÇÃO; ele visa expropriar o patrimônio do particular inadimplente com a obrigação ou cota devida, fazendo-o mediante emprego da força total da esfera pública em busca de obter a realização forçada da renda negada ou fraudada através da expropriação de ativos privados. Na CONSTRIÇÃO ocorre o exercício da potestade estatal de expropriação patrimonial em nome da exploração econômica da base tributária, promovida simultaneamente a aplicação de sanção que reduz o patrimonial do particular em decorrência da sua resistência. Assim, a CONSTRIÇÃO é um modo de RECUPERAÇÃO que simultaneamente é instrumento inibidor da

conduta ou do comportamento nocivo entrega de moeda a esfera pública, não raro exercida mediante contencioso e litígio que caminha na direção de ser finalizado mediante expropriação privada como modo de obter o dinheiro devido a esfera pública. É exercida pela esfera pública sempre que o comportamento de negar ou fraudar a entrega de moeda à esfera pública persiste no particular refratário as suas obrigações. Na CONSTRIÇÃO a RECUPERAÇÃO ocorre mediante o seqüestro forçado do patrimônio necessário a satisfazer a quota devida pelo particular, devidamente acrescida de penalidades ou sanções que visam defender a própria exploração adequada da base tributária, desestimulando comportamentos privados que objetivem resistir a legitima entrega de moeda a esfera pública. A CONSTRIÇÃO é, portanto, a RECUPERAÇÃO mediante a realização forçada de ativos públicos, feita mediante a agressão patrimonial legítima que expropria bens da esfera privada, empregando para isso a força estatal máxima para obter a renda negada ou fraudada, inibir e desestimular o comportamento nocivo e defender o próprio negócio de exploração econômica da base tributária.

C. PROCESSOS DA FUNÇÃO EXIGÊNCIA

A terceira função do negócio público de administração tributária é aquela que se refere ao “manejo da tributação enquanto poder coercitivo-legal de exigir cotas monetárias”; como o efeito direto (*ou entregáveis*) desta função é a reclamação de dinheiro a ser pago mediante a imposição do resgate de cotas monetárias pelos particulares, passaremos doravante a denominar esta função de EXIGÊNCIA. Portanto, tendo a função EXIGÊNCIA o objetivo de fixar as quotas em dinheiro devidas pela esfera privada e também efetuar a sua reclamação aos particulares, necessitará desenvolver processos de definição, determinação e quantificação dos valores devidos pelos indivíduos, os quais doravante serão assim designados e discorridos: IDENTIFICAÇÃO, QUANTIFICAÇÃO e IMPOSIÇÃO.

A IMPOSIÇÃO é o processo da função EXIGÊNCIA cujo objetivo é lançar e notificar ao particular a respectiva quota de dinheiro que lhe cabe, fixando uma prestação obrigacional em moeda. A IMPOSIÇÃO é o processo que materializa a exigência tributária, ou seja, é o estágio que aperfeiçoa uma público-privada em matéria tributária e em moeda. Evidentemente a IMPOSIÇÃO ocorre depois da

IDENTIFICAÇÃO do fato que autoriza a reclamação da quota em dinheiro. Assim, a IDENTIFICAÇÃO é o processo da função EXIGÊNCIA onde determinado conjunto de fatos é selecionado para apreciação, visando apurar se ensejam ou não a reclamação de quotas em dinheiro. Na IDENTIFICAÇÃO se aprecia a subsunção fática disparadora da cota monetária devida pelo particular. Nela se analisa uma seleção concreta de informações sobre os fatos, mediante um processo básico que apura quais ocorrências são geradoras de exigência monetária ao particular. Como a referida exigência é feita em moeda, não bastará a IDENTIFICAÇÃO do fato disparador, sendo necessário o desenvolvimento de outro processo básico, denominado QUANTIFICAÇÃO, cuja atividade é, considerando as características do fato identificado, apurar o valor a ser exigido e liquidar em cálculo preciso a cota a ser reclamada.

Podermos dizer que a EXIGÊNCIA tem um escopo voltado para toda a base tributária explorada, apreciada em toda a sua escala, abrangência e volume, com o propósito de manejar elementos e informações capazes de definir e liquidar a prestação obrigacional em moeda. Neste sentido, a IMPOSIÇÃO é o seu estágio último, que inaugura a relação público-privada sob a potestade do poder estatal, no entanto, não é a IMPOSIÇÃO sozinha capaz de explorar eficientemente a base tributária. Para uma exploração eficiente, com imposição de cotas resgatáveis e estabelecimento de obrigações tributárias válidas e líquidas, será preciso que a administração tributária desenvolva outros processos: IDENTIFICAÇÃO e QUANTIFICAÇÃO; os quais, igualmente voltados para toda a base tributária, mas distintos da IMPOSTIÇÃO. A IDENTIFICAÇÃO E QUANTIFICAÇÃO precisam da definição prévia de regimes tributários, bem como necessitam da aplicação de significativos recursos materiais e corporativos, inclusive os referentes a tecnologia da informação, alinhamento sistêmico organizacional e articulação das partes interessadas. Em outras palavras: a IDENTIFICAÇÃO está orientada para o manejo de muitos fatos, sejam eles desencadeadores ou não de cotas monetárias aos particulares; já a QUANTIFICAÇÃO ocupa-se de fatos disparadores de cotas monetárias, visando definir o valor da cota a ser exigida; enquanto a IMPOSIÇÃO está direcionada para situações específicas em que a reclamação monetária cabível é necessária de ser efetuada ao particular.

D. PROCESSOS DA FUNÇÃO VIGILÂNCIA

A quarta e penúltima função do negócio de administração tributária é aquela relacionada a “profilaxia da base tributária explorada, visando assegurar a entrega de rendas monetárias ao Estado”. O efeito material desta função é a redução e correção de anomalias mediante o exercício da vigilância sobre a base tributária submetida a exploração econômica estatal. Assim, esta função, denominada de VIGILÂNCIA, é desenvolvida pela administração tributária para prevenir, evitar, zelar e cuidar da base tributária em si considerada, mediante a observação atenta do que nela ocorre, especialmente exercendo a análise, acompanhamento e controle do comportamento da esfera privada em relação a renda monetária efetiva ou potencialmente. Esta função pode ser decomposta nos seguintes processos básicos: ANÁLISE, ACOMPANHAMENTO, CONTROLE, REGISTRO e RISCO; sobre os quais discorreremos a seguir.

A ANÁLISE e ACOMPANHAMENTO pode em alguns casos ser um único processo, um único estágio da função VIGILÂNCIA. Porém, para fins didáticos, faremos uma conceituação individualizada de cada um dos termos que compõe a designação desta locução. Neste sentido, podemos dizer que o termo ANÁLISE expressa o processo orientado ao exame de cada uma das partes que integram a base tributária explorada, visando apurar vetores vinculados aos vários comportamentos e ocorrências que sobre ela recaem, sejam ocorrências normais, limítrofes ou de risco. Por meio da ANÁLISE se exerce a vigilância dos acontecimentos verificados na base tributária, reunidos e organizados em termos de subconjunto da base tributária em si considerada. Para isso será necessário algum nível de planejamento estatístico e CONTROLE (processo que discorreremos mais abaixo). O termo ACOMPANHAMENTO é o processo ou estágio que diz respeito a dinâmica da ANÁLISE ou do CONTROLE, se referindo a forma de observação da dinâmica de comportamento verificados sobre a base tributária explorada. Para vigiar mais eficientemente aqueles itens cuja dinâmica seja mais relevante segundo objetivos político-estratégicos, se emprega o ACOMPANHAMENTO. O ACOMPANHAMENTO é a vigília dinâmica exercida sobre um agregado ou segmento da base tributária explorada, pois quando esta atividade é exercida para fato, pessoa ou ocorrência particular e especifica, surge o CONTROLE em

substituição ao ACOMPANHAMENTO. Portanto, O CONTROLE é o processo por meio do qual a vigilância é exercida sobre a base tributária com o propósito de:

a) manter comportamentos individuais dentro de determinado padrão mínimo desejável;

b) minimizar anomalias, assegurar a trajetória ou neutralizar perturbações geradas pelo conjunto de comportamentos individuais que afetam o fluxo de renda monetária explorada;

c) manter os comportamentos individuais próximos de um valor de referência padrão, assegurando que o fluxo de renda seja compatível com esta referência mínima;

d) atuar em larga escala sobre a base tributária, atuando sobre determinado conjunto de comportamentos individuais, com o propósito de manter as variáveis controladas dentro do limite e dinâmica desejável;

e) obter e corrigir rapidamente o próprio controle, diante de anomalia de comportamento individual cuja dinâmica exija intervenção.

Como se sabe, nenhum processo de CONTROLE é perfeito, todos possuem distorções e distúrbios inerentes a natureza e limitações da teoria do controle em si considerado. Assim não há CONTROLE exato, nem há CONTROLE absoluto. É da natureza do CONTROLE algumas imperfeições e desvios. Até mesmo o CONTROLE do resultado material de um processo produtivo está sujeito as imperfeições e falhas. As imperfeições e desvios acontecem inclusive quanto se fabrica um carro, produz um instrumento de medição de pesagem (balanças) ou se monta um medidor de velocidade (velocímetro). Assim, não raro, as limitações do CONTROLE em administração tributária são as mesmas limitações de qualquer CONTROLE em si considerado, ou seja, os mecanismos de CONTROLE em administração tributária registram e apuram para determinado momento e sobre determinado aspecto, fazendo-o com limitações e distorções. Nesta toada, há limitações inerentes ao processo de CONTROLE em si considerado, as quais afetam o processo de VIGILÂNCIA, dentre elas se destacam:

a) ocorrência de entrada desconforme e incontrolada, que gera saídas gravemente afetadas;

b) inconformidade de saída diante da complexidade e grandeza de propósito do controle;

c) falta de saída adequada que possa ser considerada para fins de correção das entradas e desvios do próprio controle.

REGISTRO é outro processo da função VIGILÂNCIA. CONTROLE e REGISTRO estão intimamente associados, ou seja: o REGISTRO é estágio da função VIGILÂNCIA que se ocupa de exercer a gravação das informações referentes aos dados, sinais e informações que são objeto do CONTROLE. O REGISTRO é o processo através do qual se obtém e se conserva a memória de comportamento das variáveis vinculadas a exploração da base tributária, lavrando e assentando as mesmas em notas e marcações utilizadas por todos os processos vinculados a função elementar de VIGILÂNCIA ou EXIGÊNCIA. Atualmente em administração tributária, o processo de REGISTRO é aquele que corresponde ao acervo de dados eletrônicos mantidos para fins de tributação, tais como: cadastro de contribuintes, registro de passagem (trânsito), documentos emitidos, dados magnéticos recepcionados ou capturados, livros digitais, informações econômico fiscal em geral. Por fim, o REGISTRO também abrange a memória da esfera privada, obrigatoriamente mantida pelos particulares quanto as suas atividades em relação a base tributária, tais como: escrituração, documentos, arquivos digitais, guias e etc.

RISCO é o último processo, sendo estágio essencial a função de VIGILANCIA. O processo denominado de RISCO é aquele que objetiva identificar e organizar as possibilidades de perdas, deterioração ou dano a renda ou a base tributaria explorada, identificando vulnerabilidades e ameaças, com vistas a engendrar mecanismos e ações estatais de proteção da base e da moeda a ser recolhida. Em outros termos, o RISCO é o processo que identifica e trata a ocorrência de exposição da tributação a situações que podem comprometer a estabilidade e normalidade operacional do organismo estatal encarregado da tributação ou da exploração da base tributária. O processo de RISCO apura e trata a intensidade da ameaça, a vulnerabilidade e o prejuízo potencial a renda monetária estatal. Nestes termos, o RISCO é um processo orientado aos seguintes propósitos:

a) identificar comportamentos, fatos, indícios e acontecimentos que em si contém maior indício ou prenúncio de nocividade a geração de renda e exploração da base tributária, identificando o perigo;

b) classificar os pontos fracos e o perigo;

c) selecionar alvos segundo o potencial econômico da renda ou base tributária potencialmente associada, visando a minimização da exposição ao perigo.

O processo denominado RISCO inclui a definição de indicadores de comportamento dos particulares, a sua classificação em faixas de risco, a definição de medidas proativas e reativas apropriadas, bem a definição de alvos prioritários a neutralização do RISCO ou defesa da vulnerabilidade. São exemplos de instrumentos ou técnicas de administração tributária relacionadas ao processo RISCO: malhas fiscais, cruzamentos de dados, correição e inteligência e investigação e pesquisa. O processo RISCO é a parte da função de negócio (VIGILÂNCIA), cujo efeito material é a atuação concreta que erradique, paralise ou provoque avaria no perigo ou comportamento ameaçador, seja ele individual ou coletivo, estruturado ou não. O RISCO, enquanto processo da função VIGILÂNCIA, compreende uma gestão do perigo baseada em análise de risco, através da manipulação de elementos que evidenciem ameaças capazes de afetar o fluxo de renda, prejudicar a exploração adequada da base tributária ou afetar negativamente a criação do valor público.

E. PROCESSOS DA FUNÇÃO EXTRAFISCAL

Chegamos finalmente a quinta e última função fundamental ao negócio de administração tributária; a qual se refere a "exploração econômica justa e sustentável da base tributária segundo objetivos político-estratégicos estabelecidos". Observa-se que o efeito material concreto desta função da administração tributária é assegurar a exploração econômica da base tributária segundo uma arrecadação suficiente para financiar os objetivos político-estratégicos ao menor custo possível em termos de eficiência, bem-estar, crescimento e distorção econômico-social. Há uma preocupação em arrecadar segundo objetivos distributivos e de desenvolvimento, por isso, doravante denominaremos esta função de EXTRAFISCAL OU EXTRAFISCALIDADE. A EXTRAFISCALIDADE é em administração tributária a função do negócio que trata da sustentabilidade da exploração da própria base tributária. Ou seja, da exploração estatal da base tributária realizada segundo determinados objetivos e efetuada sem prejuízo da própria base em si considerada. Para isso, a exploração da base tributária deve ser desenvolvida de modo sustentável e observando o modo justo, equânime e equilibrado de explorar economicamente a esfera privada. Esta função de negócio é

necessária para que exploração ocorra da forma mais branda possível e com objetivos de equidade ao invés de objetivos meramente monetários. Penso que esta função é um avanço, uma evolução no pensamento da administração tributária, pois reconhece a necessidade de melhora arranjar os direitos humanos e o desenvolvimento social e econômico com o ônus de financiamento da esfera pública. Reconhece ainda que a exploração da base tributária deve ter seu ônus rateado aos particulares mediante uma obtenção de dinheiro adequada em quantidade e qualidade do financiamento estatal mais justo e neutro possível em termos de objetivos da organização da vida e negócios privados. Para isso a EXTRAFISCALIDADE necessitará desenvolver os seguintes processos em administração tributária: POLÍTICA (FISCAL e ECONÔMICA), SINERGIA e AMBIÊNCIA.

F. PROCESSO POLÍTICA FISCAL

O processo que denominamos de POLÍTICA FISCAL E ECONÔMICA é aquele desenvolvido em administração tributária para assegurar que a exploração da base tributária atenda a objetivos político-estratégicos legítimos aos destinatários da imposição. Isso é feito em duas dimensões que podem expressar, ora dois processos distintos e ora um só processo EXTRAFISCAL, quais sejam: POLITICA FISCAL e POLÍTICA ECONOMICA. Para fins meramente didáticos, iremos tratar as duas locuções separadamente. A função EXTRAFISCAL no que se refere a locução relativa ao processo de POLÍTICA FISCAL diz respeito aos efeitos da interferência da esfera publica na esfera privada, decorrente da exploração da base tributária para obtenção do dinheiro necessário ao financiamento estatal. Assim, a POLÍTICA FISCAL é processo de administração tributária que cuida dos efeitos da ação pública sobre a renda disponível e comportamentos da esfera privada, o que significa cuidar do paradoxo da exploração da base afetando a própria base tributária em si considerada. A renda disponível a esfera privada é um importante fator de influência do ritmo e tipo de atividade executada pela esfera privada no âmbito da base tributária explorada economicamente pela esfera pública. Quer dizer que a disponibilidade econômica e financeira, a geração de emprego e renda e os comportamentos, podem ser afetados pela administração tributária conforme o tipo

de calibração da carga tributária ou segundo o tipo de seletividade, essencialidade e equidade utilizada pelos regimes tributários. O modo e a forma como a esfera pública obtêm dinheiro junto a esfera privada é relevante para administração tributária por afetar a sustentabilidade de exploração da própria base e por produzir efeito sobre as gerações futuras. Em outras palavras, explorar a base tributária ignorando os efeitos da exploração verificados na esfera privada é ignorar a necessidade de apreciar no longo prazo a hipótese de cuidar para não exaurir a base e não afetar negativamente as decisões de desenvolvimento econômico e social. Esta linha de raciocínio faz concluir que o fluxo de dinheiro obtido mediante exploração estatal da base tributária não pode ser apreciado em termos de mera aplicação da carga sobre a matéria tributável, havendo necessidade de uma cuidadosa calibração de incidência, capaz de assegurar a apropriada para produção de determinado resultado estatal e a maior neutralidade e preservação possível do nível de atividade privado. Por fim, também, a POLÍTICA FISCAL cuida das definições do prazo de recolhimento privado a esfera pública, visando sincronizar a renda disponível privada com a necessidade e tempestividade de moeda da esfera pública.

G. PROCESSO POLÍTICA ECONÔMICA

Daqui para frente, passaremos a outra locução pertinente a EXTRAFISCALIDADE, me refiro a análise didática do processo que denominamos de POLÍTICA ECONÔMICA. Este processo compreende as medidas micro e macroeconomicamente concebidas para interferir deliberadamente nas decisões econômicas dos agentes privados. A efetividade desta interferência no domínio econômico privado depende do nível de desenvolvimento do sistema econômico em si considerado. Por isso a exploração da base tributária enfrentará restrições momentâneas e econômicas que exigirão calibrações nulas ou negativas, estabelecidas no interesse de desenvolver o sistema econômico que opera na base tributária explorada. Diz se que a administração tributária está fomentando a base tributária ou desenvolvendo a base tributária ou aumentando o seu nível de atividade para em um segundo momento efetuar uma exploração mais eficaz e eficiente em termos de obtenção de dinheiro. Ocorre a interferência deliberada da tributação

sobre o domínio econômico visando o manejo do desenvolvimento econômico, da confiança, da sustentabilidade e da estabilidade,com vistas a formar ou incrementar a base tributária ou afetar o ritmo de comportamento da esfera privada verificado no seu âmbito. Por isso o processo de POLÍTICA ECONÔMICA tem um horizonte temporal será mais longo que o processo de POLÍTICA FISCAL, bem como deste se distingue por efetuar calibrações tributárias visam deliberadamente afetar a decisão e comportamento da esfera privada. Por exemplo, a POLÍTICA ECONÔMICA é um processo de administração tributária que comporta a calibração da tributação em nula ou negativa para induzir determinado comportamento, importando isso em um verdadeiro gasto tributário. Além disso, a própria calibração tributária positiva pode ser exercida no processo de POLÍTICA ECONÔMICA como forma de redução deliberada da renda disponível em determinada situação ou fato atinente a esfera privada, seja mediante restrições ao crédito tributário ou mediante incidências cumulativas ou não, bem como limitações ou restrições as deduções. Outra diferença importante entre o processo de POLÍTICA FISCAL e o processo de POLÍTICA ECONÔMICA é que este último se orienta por um prévio conjunto de fatores críticos EXTRAFISCAIS. Fatores a serem superados para o desenvolvimento econômico e social, mediante o manejo da tributação e exploração da base tributária explorada segundo objetivos político-estratégicos de desenvolvimento, sustentabilidade e equidade prévia e legitimamente definidos.

H. PROCESSO SINERGIA

O penúltimo processo de negócio que discorreremos nesta teoria é aquele denominado de SINERGIA. SINERGIA é o processo da EXTRAFISCALIDADE que compreende o alinhamento de todos os demais processos e todas as demais funções de negócio em torno de diretrizes de tributação e de criação de valor público aplicáveis a esfera pública. Este processo se orienta para assegurar convergência da administração tributária na superação de fatores críticos de sucesso vinculados a exploração econômica da base tributária e atendimento de objetivos político-estratégicos. O processo denominado SINERGIA é exercido para o alinhamento de todos os processos e serviços públicos de administração tributária em torno da criação de valor público cuja troca material com

o ambiente externo irá representar uma efetiva superação de fatores críticos vinculados aos objetivos de tributação e de Estado. Isso implica convergência transversal de todos os processos, do encadeados e sincronização da atuação para maximizar a criação de valor público que atenda aos objetivos político-estratégicos. Sem a SINERGIA, não há como assegurar que resultado da exploração da base tributária, seja no final o mais adequado. Não há como direcionar o resultado final da exploração da base tributária para o conjunto mais apropriado de trocas materiais da administração tributária com o ambiente externo, que favoreçam no seu conjunto a criação de valor público direcionado a alterar a realidade exterior na direção da mudança social desejada pela maioria.

I. PROCESSO AMBIÊNCIA

Por fim chegamos ao último processo básico que falaremos neste texto do negócio de administração tributária. A função de negócio EXTRAFISCALIDADE tem um processo denominado AMBIÊNCIA, o qual está vinculado ao manejo concreto do padrão cognitivo e comportamental da partes interessadas e dos agentes privados que integram a base tributária explorada. No processo AMBIENCIA ocorrem trocas materiais destinadas a potencializar positivamente a sinergia público-privada em torno da efetividade de certos valores compartilhados. Referidas trocas materiais são aquelas baseadas em ações referentes a interesses compartilhados entre a esfera pública e esfera privada. Ações que visam desenvolver a percepção presente e futura em torno de valores e comportamentos éticos, sustentáveis e comprometidos com a edificação de relações sociais e econômicas, público-privadas, que sejam formais, respeitosas e responsáveis quanto ao cumprimento das obrigações e aplicação dos recursos. A AMBIÊNCIA está relacionada com o desenvolvimento da responsabilidade social pública e privada, fazendo-o por vários modos, entre eles: descortinando o funcionamento da exploração da base tributária. Este processo atua como instrumento de indução de comportamentos orientados a participação colaborativa ao financiamento da esfera estatal, informando os pontos fortes que a mudança positiva da realidade social irá produzir e esclarecendo sobre os efeitos negativos e os riscos coletivos e individuais que a falta de financiamento público pode causar.

VIII. PLANTA ORGANIZATIVA

O rigor a pureza conceitual das funções de negócio conforme descritas neste livro nem sempre serão observados pela esfera estatal ao instituir a administração tributária. Também nem sempre acontecerá fidelidade a distribuição e composição dos processos de negócio comentados neste ensaio sobre a exploração econômica de bases tributárias. Isso vai acontecer porque a teoria sofre influência do tipo de base tributária explorada, da divisão técnica do trabalho, da distribuição espacial ou geográfica ou até mesmo para fins de equilíbrio de encargos e pulverização das estruturas de poder. Quero dizer: existem vários modos de combinar ou arranjar os processos e funções de negócio descritas neste livro, mas isso não retira a validade do pensamento estruturalista que teoria expõe. Na verdade, cada tipo de arranjo ou combinação das referidas funções e processos resultará em um modelo específico de administração tributária, em relação a qual continuam válidas as considerações feitas neste texto. Assim, ainda que arranjados ou combinados de forma variada, os processos e funções do negócio estão lá, porque perenes enquanto núcleo do negócio de exploração estatal de bases tributárias. Não altera a validade desta teoria o arranjo ou combinação específica as funções de negócio e processos básicos; esta ou aquela composição fará surgir um tipo de administração tributária orientado para determinado modo de exploração econômica de base tributária. Por isso, denominamos de sistema organizacional o arranjo ou combinação específica, instituído para fins específicos do negócio de uma determinada administração tributária. Do ponto de vista sistêmico e teórico, a forma como os processos são organizados, arranjados ou combinados para fins de institucionalização na esfera pública, irá dar origem a diferentes subsistemas de negócios, todos, porém, com o propósito de troca material com o meio. Para expressar este conceito, utilizaremos a expressão "*planta organizacional*" para indicar a forma de dispor, organizar, arranjar, combinar ou fazer interagir as funções, processos ou subsistemas de negócios de administração tributária, ou seja, a planta organizacional é a disposição específica e institucional das funções fundamentais e respectivos processos básicos do negócio. Assim, *planta organizacional* é a forma específica como os processos básicos estão enfeixados em

sistemas e como estes sistemas entre si interagem para fins de gestão tributária orientada a criar valor público e prestar serviços públicos capazes de produzir mais adequadamente a mudança social desejada. Para exemplificar, seguindo a pureza conceitual adotada neste livro e considerando a idealização de uma administração tributária que a seguisse rigorosamente, teríamos a planta organizacional indicada no quadro abaixo.

PLANTA ORGANIZATIVA			
NEGÓCIO: Exploração econômica de bases tributárias com vistas a gerar fluxo de moeda necessário a objetivos político-estratégicos da esfera pública, observando o adequado desenvolvimento social, desenvolvimento econômico e sustentabilidade estatal			
FUNÇÃO FUNDAMENTAL DA EXPLORAÇÃO (REQUISITO DE NEGÓCIO)	EFEITO MATERIAL DIRETO (*OUTCOME OU ENTREGÁVEIS*)	FUNÇÃO DE NEGÓCIO (SISTEMA ORGANIZATIVO)	PROCESSOS DE NEGÓCIO (BÁSICOS)
a) identificar, habilitar e quantificar a ótima exploração econômica da base tributária mediante adequadas calibrações nula, positiva ou negativa que atendam aos objetivos político-estratégicos;	Arrecadação com elevada qualidade distributiva e ótima eficácia e efetividade na geração de renda monetária em favor da esfera pública.	RECEITA PÚBLICA	ARRECADAÇÃO, RECOLHIMENTO, LIQUIDAÇÃO e EFICÁCIA
b) esforçar-se para reduzir ao mínimo o hiato existente entre o potencial de exploração e a arrecadação efetivamente decorrente da base tributária;	Recuperação de renda monetária relativa ao potencial não convertido em arrecadação de dinheiro.	RECUPERAÇÃO	REALIZAÇÃO, INSPEÇÃO e CONSTRIÇÃO
c) manejar da tributação enquanto poder coercitivo-legal de exigir cotas monetárias;	Exigir valores ou cotas monetárias a serem pagas ou resgatadas pelos particulares.	EXIGÊNCIA	IDENTIFICAÇÃO, QUANTIFICAÇÃO e IMPOSIÇÃO
d) profilaxia quanto a base tributária explorada e a entrega de rendas monetárias ao Estado;	vigilância pertinente a base tributária e sua exploração econômica, visando assegurar reduzir e corrigir anomalias	VIGILÂNCIA	ANÁLISE, ACOMPANHAMENTO CONTROLE, REGISTRO e RISCO
d) assegurar que a exploração econômica de bases tributárias atende aos objetivos de desenvolvimento social, desenvolvimento econômico e sustentabilidade estatal.	Desenvolvimento da exploração da base observando objetivos redistributivos, visando arrecadar o suficiente para financiar os objetivos político-estratégicos ao menor custo possível em termos de eficiência, bem-estar, crescimento econômico-social e distorção econômica.	EXTRAFISCALIDADE	POLÍTICA FISCAL, POLÍTICA ECONÔMICA, SINERGIA e AMBIÊNCIA

IX. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Mesmo que sob diversas formas de se organizar e se apresentar; a esfera pública pode ser definida como um grupamento territorial dotado de poder de mando, politicamente composta por potestade superior de personalidade abstrata, a qual é utilizada para o exercício da sua soberania e imposição de conduta aos seus membros por meio de normas escritas. Atualmente também podemos verificar que a forma mais usual é a esfera pública organizada sob Estado de Direito, no qual o exercício da referida soberania e do poder é realizado através de instituições e mediante regras jurídicas previamente constituídas. Nesta forma de apresentação, toda atuação da esfera pública é realizada observando normas jurídicas pré-existentes, as quais se constituem em um mecanismo de garantida de direitos humanos e liberdade dos indivíduos que integram o respectivo grupamento humano territorial. Portanto, a existência de normas jurídicas é típica deste modelo de apresentação da esfera pública: sob o manto do estado jurídico. A edição prévia de norma jurídica escrita é uma condição geral de toda e qualquer atuação estatal, isso quer dizer: no Estado de Direito a legislação é algo inerente a própria idéia de organização e apresentação da esfera estatal. As normas prévias são nele uma condição indispensável à validade da atuação da esfera pública. Neste sentido, legislação é uma exigência inerente a este tipo de Estado, sendo necessária para legitimar toda e qualquer atuação estatal, tributária ou não. Quero dizer: legislação é um requisito da ação estatal de exploração da base tributária, mas isso não a converte em um processo típico do negócio de administração tributária, pois no Estado de Direito a edição de normas prévias são uma condição prévia e necessária a validade dos atos públicos. Em outras palavras, a legislação é indispensável a correta produção de efeitos da atuação estatal sobre o mundo exterior, sendo igualmente indispensável a atuação em concreto dos processos de negócio de exploração econômica da base tributária, mas as normas não são uma função ou processo de negócio de administração tributária, porque são um requisito da ação destes processos sobre a exploração econômica da base tributária. A legislação tributária é a condição necessária a produção válida de efeitos sobre a realidade social; é um requisito necessário ao objetivo de produção de valor público; mas não

é o negócio de administração tributária. Digo isso porque encontro com freqüência uma confusão entre legislação tributária e administração tributária: coisas absolutamente distintas. A legislação tributária em si considerada isoladamente, não produz valor público criado e não é o negócio de administração tributária. Penso que as normas tributárias são atributo inerente a criação do valor público e item de segurança jurídica do serviço público entregue pela administração tributária, porque no Estado de Direito a atuação da esfera pública requer prévia previsão da ação no ordenamento jurídico. O que descrevi até agora, pode ser mais facilmente percebido quando olhamos para esfera privada e verificamos como as normas são tratadas na organização de negócios próprios. Na esfera privada também há normas que regulam e limitam os negócios e atos. Há contratos e costumes que ficam igualmente submetidos a ordem jurídica, e isso não causa confusão entre as funções de negócio da esfera privada; o departamento jurídico não é o negócio da esfera privada em si considerado. O departamento jurídico é apenas um item de segurança para o negócio privado, ou seja, visa proteger o próprio negócio de fracassos relações jurídicas. Isso não é diferente na esfera pública. Nem mesmo quando a esfera pública se apresenta sob a forma de Estado de Direito obediente ao princípio "no taxtation without representation". O fato da exploração econômica da base tributária acontecer com base em regras jurídicas, não converte as regras jurídicas em administração tributária e vice-versa. Ainda quando a esfera pública empregue determinados procedimentos formais desdobrados em inúmeros níveis de normas; o referido desdobramento normativo não será uma função fundamental do negócio de administração tributária em si considerada. A legislação é um requisito indispensável a validade dos atos praticados no negócio de administração tributária, mas não é o negócio de exploração econômica de bases tributárias. Ademais, nem mesmo a ocorrência de um processo legislativo interno ao organismo estatal que explora a base tributária muda isso. Poder-se ia dizer que os seguintes estágios do processo legislativo formam um processo de negócio em administração tributária, não vejo assim, para isso julgo importante decompor o processo legislativo para falar dele nas linhas seguintes.

A. PROCESSO LEGISLATIVO

O processo legislativo é o nome jurídico que normalmente se dá a cadeia de produção e avaliação de uma norma escrita a ser inserida na ordem jurídica para atuação no ambiente do Estado de Direito. O processo legislativo está em todo esfera pública no Estado de Direito, não é restrito ao Poder Legislativo. Ele também ocorre em outros níveis da esfera pública, aparecendo onde quer que se produzam normas ou se faça a regulamentação de leis existentes. No estado jurídico, normalmente o processo legislativo está composto das seguintes fases: formulação, redação, decisão e promulgação, sobre as quais passamos a discorrer. Entende-se por formulação o estágio de produção normativa em que é definido o efeito material que a esfera pública deseja concretizar no mundo. Esta fase é típica do fim do serviço público em si considerado, cuja atuação está orientada a objetivos político-estratégicos. Portanto, a formulação corresponde ao estágio em que se define o modo de proceder para alcançar certo valor público a ser criado através de um serviço público. A fase seguinte a formulação é o estágio designado de: redação. A redação é a fase que segue imediatamente ao estágio de formulação, destinando-se a conversão da formulação em minuta escrita ou projeto de fonte formal de direito. Na fase de redação se exterioriza através de um instrumento técnico lingüístico que utiliza sinais escritos, a disciplina da atuação em ambiente de estado jurídico. Nesta fase, de redação, ocorre a produção de um discurso escrito enquanto fato lingüístico comunicacional realizado dentro dos limites do vernáculo, visando o estabelecimento teórico da objetividade da ação concreta da esfera pública. Nesta fase, o vernáculo é utilizado para expressar e significar de modo permanente a capacidade de repetição do juízo de propósito da ação, fazendo-o por meio do veículo semântico específico: projeto de norma. Portanto a fase da redação transforma a formulação em um veículo semântico dotado de relações internas e externas com outros dispositivos e normas, expresso em símbolos lingüísticos dotados de significado para seus destinatários, oportunizando a repetição do juízo de propósito conforme exigido ao Estado de Direito. Finalizada a redação, o projeto de norma alcança o estágio seguinte do processo legislativo: a decisão. Neste estágio acontece a deliberação quanto a aprovação formal e material do projeto de norma. Nesta fase legislativa de decisão, o processo legislativo faz a avaliação

quanto a precisão e correção do projeto de norma, aprovando ou rejeitando o que foi formulado (mérito). É nesta fase que se aprecia a adequação do instrumento formal utilizado para comunicar a hipótese de atuação concreta. Evidente que somente alcançará o estágio final de promulgação, aquela norma que ultrapassou o estágio de decisão. Neste estágio, de promulgação, acontece o controle final de conformidade a ordem jurídica estabelecida e vigente, podendo ser declara apta ou inapta a norma em face de contrariar norma que lhe é superior, hipótese em que surge o veto. Caso a norma seja julgada apta e não tenha sido identificada falha no processo legislativo, ela é inserida validamente na ordem legal pela promulgação que visa de forma solene tornar público o seu conteúdo. Este esforço todo, realizado no âmbito do processo legislativo, é uma preparação para ação, e não é uma ação em si considerada. Embora o referido processo legislativo seja um requisito da ação, ele não é um processo de negócio; ele é uma preparação para ação do processo de negócio; ele é um item de segurança estabelecido a esfera pública no ambiente do estado jurídico. Como abaixo veremos, além de ser um item de segurança jurídica e uma preparação para a ação, a legislação tributária também poderá ser um instrumento de regulação de condutas em administração tributária. Neste caso, considero importante que este livro de teoria de administração tributária discorra sobre norma tributária enquanto instrumento de regulação, especialmente porque ela poderá desta forma ser utilizada para favorecer os processos das funções de EXIGÊNCIA, RECUPERAÇÃO e EXTRAFISCALIDADE.

B. EFEITO REGULATÓRIO

A regulação é o uso da legislação como mecanismo de efetividade a determinado comportamento da esfera privada. A regulação também é um modo de irradiar delegação, responsabilização e menos burocracia. Por isso, o conceito de regulação é distinto do conceito de produção normativa. A regulação não é a atividade de produzir regras válidas de serem incorporadas ao ordenamento jurídico; isto é processo legislativo. A regulação conecta-se a idéia de que os atores sociais localizados sobre a base tributária explorada podem agir de modo complementar e convergente para produção de uma nova realidade social em termos comportamentais. Na regulação a norma não é tratada exclusivamente como um

item de segurança da atuação da esfera pública organizada sob a forma de Estado de Direito; na regulação a legislação é utilizada para produzir um comportamento do agente privado na sua atuação sobre a base tributária explorada. Por esta característica indutora, a regulação é avessa e inimiga de obstáculos jurídicos ao exercício de atividades e direitos dos particulares, preferindo a permissão para atuação da esfera privada segundo determinados critérios e condições submetidos a CONTROLE. Então, a regulação pode ser vista em administração tributária como um desafio assim estabelecido: a norma tributária é uma condição da atuação em concreto dos processos de negócio da administração tributária ou a norma tributária também é reguladora e tende a EXTRAFISCALIDADE? Definir um posicionamento diante desta pergunta é importante porque é muito vasta a produção de normas vinculadas a exploração econômica da base tributária e porque a falta de avaliação e posicionamento diante deste desafio, não assegura que a legislação tributária não cause efeito regulador indesejado. Com isso, as normas sobre exploração de bases tributárias não ficam restritas a idéia de domínio da norma ou império da lei, expressões que possuem sentido jurídico para fins de direito, mas que não possuem suficiência para fins do negócio de exploração econômica da base tributária. Do vértice da exploração econômica da base tributária parece inquestionável que a edição de norma tributária com propriedades regulatórias pode criar convergências entre ação da esfera pública e ação da esfera privada. Reside aqui outro problema crucial em administração tributária: o efeito regulador pode reorganizar a própria exploração da base tributária em si considerada? Por isso, a expedição de norma em administração tributária, de bom alvitre, requer que seja avaliado o eventual efeito regulador, mesmo quando a legislação não for pensada ou orientada para este fim. As vezes, o efeito regulador ocorre porque a exploração da base tributária é realizada por meio de legislação tributária que deixa lacuna ou se omite de integrar e alinhar o que está desconcentrado, descentralizado, delegado ou esparso territorialmente e vice-versa. Em sentido contrário, o efeito regulador pode ser um modo de obter ou de desfazer a convergência público-privada (referida no processo AMBIÊNCIA da função de negócio ESTRAFISCALIDADE); e, a regulação um modo adensamento ou não das instituições democráticas. Uma norma tributária de bom conteúdo regulador é aquela que favorece o aumento da maturidade público-privado e maximiza a exploração econômica da base tributária, quero dizer: contribui positivamente mais para a exploração da base tributária que a legislação editada

para sanção do comportamento infrator. Caminhando para o encerramento deste assunto, reconhecendo que o efeito regulador é algo comumente verificado na promulgação de norma tributária, pois a exploração de base tributária requer que a esfera pública desenvolva relações e interações seletivas com a esfera privada. Estas relações seletivas quando orientadas a potencializar e maximizar a criação de valor público na exploração econômica da base tributária tem aspecto regulador. Doutro lado, equipar a administração tributária com capacidade de manejar o efeito regulador é mais difícil que produzir norma para ação concreta dos processos de negócio da administração tributária, pois: o manejo adequado do efeito regulador requer que a esfera pública desenvolva a capacidade de compreensão, interação e desenvolvimento das relações de convergência com as partes interessadas. Assim, acrescento que a regulação na exploração econômica de base tributária é algo que vai além de prevenir comportamentos indesejáveis, objetiva dar efetividade a sinergia e integração, bem como obter consistência e alinhamento público-privado na base tributária. Isso agrega complexidade ao processo legislativo de norma tributária, pois o típico processo legislativo, por si só não conduza a este tipo de apreciação; isso é alcançado quando o processo legislativo incorpora aspectos dos processos de negócio e dos comportamentos público-privado. Finalmente encerro o tópico manifestando outra dificuldade advinda do uso da norma tributária como instrumento de regulação da base tributária; refiro-me a complexidade da dosagem e calibração adequada da regulação, para não ferir o respeito às liberdades democráticas, desestimular a criatividade, inflexibilizar ou impor solenidades típicas do juízo burocrático de estado. Portanto, regulação em administração tributária exige um alargamento do escopo do processo legislativo, tornando-o mais ampliado, refinado e complexo que a mera produção normativa em si considerada.

X. REGIME DE TRIBUTAÇÃO

Este assunto é importante porque o regime de tributação pode produzir efeito regulador inesperado. Primeiramente é importante conceituar o que é regime de tributação. A primeira palavra da expressão é: regime; regime é o conjunto de regras que regem determinado tipo de situação; são as disposições que se aplicam a determinado vínculo; regime de tributação é o conjunto de dispositivos normativos encontrados na legislação tributária, os quais regem as relações e vínculos verificados entre a esfera privada e a esfera publica que explora a base tributária; regime de tributação é o plexo de dispositivos normativos utilizados para regular as relações e comportamentos das esferas, publica e privada, quanto ao liame da exploração econômica da base tributária. Assim, podemos dizer que, a qualidade do regime de tributação pode ser aferida em termos de neutralidade das suas disposições para as partes nas relações e vínculos originados na base tributária explorada. Aqui também é necessário conceituar a que tipo de neutralidade se está referindo. A priori, na pureza, um regime de tributação deve perseguir a neutralidade tributária enquanto conceito mais alargado que a conhecida neutralidade do tributo; deve pretender a neutralidade tributária como nível de indiferença ao vinculo jurídico nascido entre a esfera privada e a esfera pública, portanto, a sua neutralidade tem significado maior que a neutralidade do tributo enquanto indiferença da cota monetária nas relações privadas. O regime tributário, em pureza conceitual, deve mirar a neutralidade tributária como indiferença da obrigação e do vinculo entre a esfera privada e pública, sendo o continente onde está inserida a neutralidade do tributo como quota monetária indiferente as relações privadas. Por isso, a sua qualidade aumenta juntamente com a simetria, uniformidade e generalidade da regulação das relações e vínculos; isso não significa que o regime está proibido de conter algum tipo de diferenciação assimétrica; a perda de qualidade advém mais do modo como se faz a diferenciação assimétrica do que da assimetria em si considerada. A perda de neutralidade do regime está mais associada ao modo e forma como se faz, se aplica ou se reconhece a assimetria do que associada a existência de assimetrias em si consideradas. Não é a existência de assimetrias no regime que o torna menos neutro, pois, a perda de neutralidade surge na

concretização da assimetria, podendo dar origem à regulação indesejada, nascida da discriminação ou personalização na aplicação concreta da assimetria pelo uso da discricionaridade, conveniência e oportunidade. Quero dizer que a perda de qualidade do regime de tributação é mais associada ao tipo de uso que se faz do mecanismo jurídico da discricionariedade, conveniência e oportunidade que associada a existência, no regime, de assimetrias em si consideradas. O uso do mecanismo jurídico da discricionariedade, conveniência e oportunidade conduz a possibilidade de perda da pureza neutral do regime e pode discriminar e desorganizar o comportamento da esfera privada na base tributária. Esta desorganização decorre da regulação personalizada na base tributária, a qual dispara uma pressão generalizada para universalizar a assimetria, percebida pelos agentes como vantagem comparativa em relação aos seus pares, em face da sensação de iniqüidade e injustiça que lhes altera a percepção e comportamento em relação a esfera pública. Conclui-se que o melhor regime de tributação é aquele que preserva a sua pureza neutral e que, na hipótese de ser regulador, faz isso com a menor quantidade possível de poder discricionário, conveniente e oportuno; haja vista que esta técnica jurídica não é muito eficaz para conduzir uma exploração neutral da base tributária. Na verdade há uma boa dose de incompatibilidade entre diferenciação discricionária e efeito regulador, vez que normas regulatórias devem priorizar a efetividade de comportamentos do administrado por meio da generalização, responsabilização, redução da burocracia e convergência público-privada na criação de valor público. Também, em tese, há alguma incompatibilidade entre a regra personalizada e as regras genéricas, abstratas, universais, objetivas e aplicáveis a todo administrado enquanto requisito do ambiente do Estado de Direito, neste sentido os regimes de tributação com alto grau de discricionariedade, conveniência e oportunidade, utilizam a personalização como forma de conduzir a exploração da base tributária, fato que a princípio não converge com os ideais de abstratação e impessoalidade que orientam o Estado de Direito. Surge então um desafio em administração tributária; eu até diria que surge um problema, qual seja: como assegurar a neutralidade do regime de tributação, equânime, objetivo e igual a todos os contribuintes posicionados sobre determinada dimensão econômica, geográfica ou temporal da base tributária se a eficiência da obtenção de cotas monetárias da esfera privada as vezes depende de assimetrias? A resposta parece ser: devemos evitar ao máximo as assimetrias em regimes de tributação e no caso

de serem necessárias, evitar que seja reconhecidas pelo uso prolongado ou costumeiro da discricionariedade, conveniência e oportunidade para personalizar ou aplicar a diferenciação dentro do regime de tributação. Também temos de evitar fomentar a burocracia descolada da criação de valor público, a qual pode produzir efeito regulador inesperado ao gerar percepção de discriminação. Neste sentido, parece que a discricionariedade, conveniência e oportunidade, possuem melhor aplicação em regimes tributários quando utilizadas para resolver a omissão, lacuna ou impossibilidade de aplicação da legislação tributária vigente, hipótese em que até que seja a legislação do regime aperfeiçoada, poderá ser permitida a adoção de regra de tributação excepcional para o cumprimento da obrigação tributária pelo administrado. Caso o regime de tributação necessite de altas doses de discricionariedade, conveniência e oportunidade ou tenha sido construído com regras que seguem esta premissa, acho que estamos diante de um regime de tributação imperfeito, não neutro e que afeta negativamente as relações privadas; em outros dizeres: a assimetria ou diferenciação baseada no exercício da discricionariedade, conveniência e oportunidade pode estar indicando a necessidade de aperfeiçoamento do regime de tributação para lhe conferir maior impessoalidade, indiferença e neutralidade na exploração da base tributária, pois a discricionariedade, conveniência e oportunidade não é meio de personalizar o regime de tributação e produzir assimetrias, elas são para o exercício da potestade sobre comportamentos com o propósito de desenvolver e dar efetivar as aspirações da coletividade, as quais prevalecem sobre o interesse individual, por isso a discricionariedade, oportunidade e conveniência não são instrumentos jurídicos idealizados para atender a este ou daquele administrado, são mecanismos para submeter o exercício do direito individual a determinado limite coletivo. Por fim, digo ainda que a neutralidade tributária do regime de tributação também deve ser apreciada em face da sua aderência com a lógica de negócios próprios da relação econômica que integra a base tributária, sendo de melhor qualidade a medida que o regime de tributação converge com a lógica de organização de negócios próprios e mais neutro na relação econômica da base tributária explorada, a medida que é mais objetiva e menos discricionária ou individual.

XI. EXTERNALIDADES

A legislação, com ou sem efeito regulador, bem como os regimes de tributação, tendem a gerar tensão entre as esferas pública e privada porque o processo decisório de cada esfera é diferente. O padrão decisório da esfera privada desconsidera os efeitos positivos ou negativos irradiados dos atos individuais, ou seja, o particular não considera em seu processo deliberativo a repercussão coletiva irradiada do ato privado, nem contabiliza os custos públicos decorrentes da execução da sua decisão. Um modo simples de exemplificar isso é, por exemplo, a decisão individual de acender um cigarro e fumar; ao tomar e executar esta decisão o particular não considera se haverá ou não necessidade de destinação de lugares públicos para fumantes ou se haverá ou não encargos públicos majorados em face de aumento da demanda para tratamento de saúde das doenças decorrentes. Assim, enquanto processo decisório da esfera privada se desenvolve sem considerar os custos coletivos irradiados da decisão que tomou; na esfera pública o processo deliberativo os considera. Dizemos que o processo decisório da esfera privada não trata determinados aspectos e efeitos irradiados da decisão individual, não considerando a repercussão coletiva da conduta individual sobre base tributária; já a esfera pública, em contraposição a lógica individual de maximização do resultado pessoal, considera os custos públicos irradiados pela conduta privada sobre a base tributária. Por isso podemos afirmar que a esfera pública delibera em administração tributária com percepção diferente daquela empregada pela esfera privada. Esta diferença de percepção decorre da diferença existente entre a decisão pública e o juízo privado. Essa diferença de juízos também ocasiona diferenças de percepção quanto aos seguintes aspectos do regime de tributação: carga, seletividade, progressividade e essencialidade. Em outras palavras: há entre a esfera pública e a esfera privada uma diferença de percepção quanto a EXTRAFISCALIDADE porque as referidas esferas possuem processos decisórios com características diferentes. Deste ângulo, há diferenças entre o juízo público e o julgamento privado; diferenças que conduzem a percepções distintas em relação as calibrações para exploração da base tributária, pois, os julgamentos da esfera pública são influenciados pelos propósitos e definições político-estratégicas e visam maximizar o bem comum, enquanto o juízo da esfera privada é influenciado pela lógica microeconômica e interesse particular.

XII. BASE TRIBUTÁRIA

Em administração tributária o dimensionamento da base tributária potencial é um assunto relacionado ao processo básico denominado EFICÁCIA; aquele que compõe a função de negócio denominada RECEITA. Para fins deste processo básico, EFICÁCIA, a base tributária é conceituada como uma determinada coleção de direitos, fatores de produção e relações econômicas de propriedade, produção, distribuição e consumo, sendo integrada dos elementos básicos do sistema econômico: terra, trabalho e capital, e organizada pela reunião de itens que possuem entre si relações recíprocas de proximidade ou semelhança capazes de gerar mais eficientemente renda monetária a esfera pública. Para maior eficiência na exploração econômica de bases tributárias, em regra elas são formadas pela seleção de itens que possuem entre si relações recíprocas de proximidade ou semelhança, como por exemplo: base tributária renda é aquela integrada do aumento patrimonial individual por importâncias recebidas e a base tributária propriedade é aquela integrada pela coleção de relações de direito de usar, gozar ou dispor bens móveis duráveis ou imóveis. Por isso, podemos dizer que o potencial tributário é formado pelos fatores de produção (direitos e elementos básicos da economia) e as bases tributárias são uma determinada coleção, sendo um subconjunto dos fatores de produção, selecionado a partir relações recíprocas de proximidade ou semelhança que entre si os itens escolhidos possuem. Hoje em dia, para facilidade de compreensão se dá nomes a determinadas coleções, visando caracterizar os componentes que as integram. Este batismo é comumente feito em relação as bases tributárias mais importantes e comuns para a obtenção de renda à esfera pública, tais como: renda, consumo, patrimônio, circulação e serviços. Estes nomes expressam coleções de itens que possuem determinadas relações entre si e cuja verificação no mundo real desencadeia a reivindicação estatal mais significativa para o financiamento da esfera pública. Uma base tributária é um elemento dinâmico, vivo, pois a coleção de itens que a integra sofre modificação nas relações entre si, podendo inclusive advir a substituição, modificação, desdobramento, fusão ou crescimento das relações ou itens. A base tributária também está submetida aos fenômenos da erosão e obsolescência de itens que a integram, com desaparecimento ou surgimento de determinado tipo de relação econômica ou

jurídica. Por isso é preciso medir e avaliar a base tributária continuamente por meio do processo RENDA da função RECEITA, para eventualmente rever a sua composição e propor a habilitação de novos itens segundo a dinâmica econômica e social das mudanças verificadas. Para o bom desenvolvimento do negócio de administração tributária será preciso de alguma forma dimensionar continuamente o potencial da base explorada. O dimensionamento da base tributária potencial tem grande utilidade na organização do negócio de administração tributária, influindo significativamente no arranjo e combinação dos seus processos e funções de negócio, portanto, influindo na definição da planta organizacional. O dimensionamento da base tributária potencial também é importante para estabelecer, preservar ou modificar a distribuição do ônus do financiamento público, pois o dimensionamento permite uma definição mais adequada das hipóteses desencadeadoras da reivindicação estatal (fatores e projeções de comportamento que ensejarão a incidência). Neste sentido, o dimensionamento do potencial econômico de uma base tributária parece ser mais bem calculado a partir de modelos matemáticos que utilizem dados econômicos em restrito senso, pois este tipo de dado favorece a captação da ampla significância do arranjo selecionado para compor a base tributária; me refiro ao dado econômico em sentido estrito para diferenciar este tipo de informação da econômico-fiscal, pois o dado econômico em sentido estrito é um subconjunto do sistema econômico e o dado econômico-fiscal é um subconjunto do dado econômico. O uso do dado econômico em sentido estrito amplia a visão de fluxo acontecido na base tributária, por apreciar os fatores econômicos em sentido amplo, permitindo identificar as variações positivas e negativas da base, decompostas em variação endógena e exógena a imposição tributária.

A. BRECHA FISCAL

Em regra a receita efetivamente obtida em moeda não se iguala ao potencial de receita que uma base tributária hipoteticamente contém, ou seja, a eficiência de exploração da base tributária em regra não é igual a cem por cento. Referido hiato monetário verificado entre o valor da receita potencial de uma base tributária e a respectiva arrecadação em dinheiro efetivamente dela decorrente tem

múltiplas causas, as quais, para fins didáticos serão reunidas da seguinte forma: (a) causas econômicas; (b) causas políticas; (c) causas particulares. Conforme abaixo discorreremos, estes três grupos de causas também podem ser ditos como (i) exógenos ou (ii) endógenos a exploração da base tributária em si considerada. Denominamos de (a) causas econômicas a parte do hiato (diferença de valor verificada entre o potencial de receita de uma base tributária e o dinheiro efetivamente dela obtido) decorrente da variação negativa que afeta o potencial por oscilação quantitativa da produção ou queda de preços na produção, distribuição e consumo dos bens. Portanto as causas econômicas são causas exógenas a exploração da base tributária em si considerada. Denominamos de (b) causas políticas de não realização do potencial, os gastos tributários, assim definidos como a parcela do hiato que não é possível de ser realizada porque há abdicação da sua cobrança em dinheiro. Em verdade esta parcela do hiato é uma supressão de potencial realizada no âmbito da exploração e promovida depois da autorização legislativa que habilita a base tributária para ser explorada. Quero dizer que o gasto tributário é um favor por dispensa da exigência da cota monetária devida pela esfera pública; outorgado em favor da esfera privada; desta forma, embora há hipoteticamente um potencial, a esfera pública o reduz para não efetuar a respectiva exigência da cota monetária que lhe é devida. Esta causa é endógena à exploração da base tributária se ela for reversível pelo próprio organismo estatal encarregado da tributação e for motivada politicamente na sua instituição. Por fim, as (c) causas particulares são aquelas que se referem á parcela do hiato verificada por renda negada ou renda fraudada pela esfera privada. Esta parcela do hiato, em estrito senso, é o montante do hiato que pode ser conversível e não foi efetivamente obtida em renda monetária a esfera pública, por isso a renda negada ou renda fraudada é a genuína brecha fiscal. Em uma palavra: a brecha fiscal é a parte da diferença de valor verificada entre o potencial de receita de uma base tributária e o dinheiro efetivamente dela decorrente, exigível da esfera privada em face de ser renda negada ou renda fraudada. Esta causa é endógena à exploração da base tributária por se referir a comportamento proibido a esfera privada e que é combatido no âmbito dos vários processos e funções de negócios tratadas neste livro. A brecha fiscal é um indicador relevante para administração tributária, pois expressa a eficiência da própria exploração da base tributária, assim entendida, a relação verificada entre o potencial de renda exigível a título de exploração econômica da

base tributária e a receita monetária efetivamente dela decorrente. Portanto, no cálculo da brecha fiscal é importante afastar o efeito das variações exógenas (aquelas decorrentes de oscilação quantitativa da produção ou modificação de preços, bem como os gastos tributários), para identificar o montante correto da brecha fiscal genuína. O montante genuíno da brecha fiscal exprime uma oportunidade de melhora da exploração do potencial da base tributária, indicando o valor dos acidentes de exploração da base tributária que impediram a sua conversão em moeda. Por sua vez, o valor da brecha fiscal também pode ser decomposto em camadas que expressam tipos de tratamentos cabíveis segundo os processos básicos e funções de negócios anteriormente discorridos neste livro; são camadas da brecha fiscal: (a) inadimplência, (b) contencioso, (c) inabilitação, (d) condutas proibidas. A camada denominada de (a) inadimplência corresponde a parcela da brecha fiscal cuja frustração de obtenção da receita acontece porque a esfera privada não entrega de moeda devida a esfera pública, negando-se a fazê-lo sem esforço para ocultar o que deve; por (b) contencioso se entende a camada da brecha fiscal decorrente de litígio entre a esfera pública e esfera privada, exercido sob a forma de processo judicial ou administrativo; por (c) inabilitação se entende a camada da brecha fiscal que decorre de imperfeições decorrentes de instrumentos normativos, especialmente aqueles em que se outorga autorização legal para a imposição tributária, normalmente impedida de ser convertida em renda por ato judicial que ataca a exigência em si considerada ou ataca a imperfeição do ato de exigência; por fim (d) condutas proibidas são ilícitos e fraudes que visam dissimular, ocultar, reduzir, aviltar, omitir ou impedir por meios proibidos a reclamação estatal de renda devida por particular que pratique ato ou esteja em situação contida na base tributária como geradora da respectiva contribuição monetária em favor da esfera pública. O cálculo da brecha fiscal em camadas é útil para fins de gestão da eficiência e decadência, permitindo, por exemplo, que se construam indicadores sobre o índice de realização da recuperação e índice de rotação da brecha fiscal. O primeiro índice se refere a realização monetária da recuperação, é a divisão do valor em moeda obtido através da função de negócio denominada de RECUPERAÇÃO, pelo valor da brecha fiscal do respectivo ano; e, o segundo indicador, designado de índice de rotação da brecha, diz respeito ao valor total identificado e quantificado através da função RECUPERAÇÃO dividido pelo valor total da brecha fiscal. Quanto maior a brecha, menos eficiente e eficaz a respectiva administração tributária, ou

seja, quanto maior relevância possuir a função de negócio RECUPERAÇÃO, menos desenvolvidas as demais funções efetivamente geradoras de moeda em favor da esfera pública. Também, quanto menor o índice de realização efetiva da brecha fiscal menor a qualidade verificada na função RECUPERAÇÃO, e; quando o índice de rotação da brecha superar o período decadencial se verifica que está ocorrendo perda de potencial por decurso de tempo e mal funcionamento das demais funções de negócio.

B. GASTO TRIBUTÁRIO

Acima se denominou gasto tributário a parcela da receita potencial que não é realizada porque houve abdicação da sua cobrança em dinheiro; promovida depois da autorização legislativa e pela prática de um favor outorgado à esfera privada; concedido a título de redução precária do potencial, através da qual não se efetua a exigência momentânea da cota monetária devida pela esfera privada; dispensa reversível por ato do próprio organismo estatal, sem necessidade de autorização legislativa e, motivada politicamente na sua instituição e revogação. Estas características tornam possível classificar o gasto tributário segundo a (a) objetividade ou (b) onerosidade. Vejamos: segundo a (a) objetividade, o gasto pode expressar uma dispensa instituída em caráter geral ou em caráter específico, ou seja, pode ter uma abrangência geral ou particular. Quando a sua abrangência é geral ele é uma desoneração tributária que aproveita a toda a esfera privada, se aplicando objetivamente a determinada situação ou condição; quando fica restrito a situação especifica ou particular e somente aproveita ao este ou aquele indivíduo posicionado sobre a base tributária, temos uma pessoalidade que torna o gasto tributário uma renúncia fiscal. A renúncia fiscal é, portanto uma abdicação feita em favor de indivíduo da esfera privada, o que a difere da desoneração tributária concedida em caráter geral. A renúncia fiscal conforme a sua fruição esteja condicionada ou não a contrapartida do indivíduo favorecido, se diz: (b) onerosa ou não onerosa. Esta onerosidade ou não induz a uma classificação secundária da renúncia fiscal (i) benefício fiscal ou (i) incentivo fiscal; (i) benefício fiscal é a dispensa personalizada, instituída a título de renuncia fiscal outorgada sem contrapartida nenhuma exigida do particular beneficiário, habitualmente outorgada

por razões de política tributária; e, (ii) incentivo fiscal é a dispensa personalizada, instituída a título de renúncia fiscal outorgada com exigência de contrapartida do particular beneficiário, normalmente outorgada por razões econômicas. Resumindo: o gasto tributário é uma supressão de potencial que pode ser promovida a título de desoneração tributária ou de renúncia fiscal. Quando a supressão é uma desoneração tributária ela decorre de uma abdicação geral e incondicional, que aproveita a todos os indivíduos de forma objetiva; por outro ângulo, quando a supressão é subjetiva, ela é uma renúncia fiscal com ou sem contrapartida, conforme seja ela respectivamente um benefício fiscal ou um incentivo fiscal. Estas conclusões nos levam a possibilidade de tratar como gasto tributário estrito senso: as desonerações tributárias e os benefícios fiscais; porque podem ser adicionados para todos os fins de análise do gasto público em sentido amplo, como aditivo ao desembolso monetário de mesma natureza; especialmente nas hipóteses de gastos efetuados pela esfera pública com as categorias de despesas pertinentes a infra-estrutura, segurança alimentar, políticas sociais de saúde e segurança pública, educação e desenvolvimento humano.

C. MACRO-AMBIENTE

As bases tributárias foram anteriormente conceituadas como uma coleção de direitos, fatores de produção e relações econômicas de propriedade, produção, distribuição e consumo, sendo integrada dos elementos básicos do sistema econômico: terra, trabalho e capital, e organizadas pela reunião de itens que possuem entre si relações recíprocas de proximidade ou semelhança capazes de gerar mais eficientemente renda monetária a esfera pública. Portanto, as bases tributárias são agregados econômicos, relevantes ao negócio de administração tributária, cuja existência análise, entendimento e exploração exigem técnicas e modelos adequados as suas respectivas características; quero dizer que: as bases tributárias enquanto coleção submetida a e exploração econômica envolvem em administração tributária um macro-ambiente e de micro-ambiente de negócios. O macro-ambiente de administração tributária é aquele que diz respeito ao modo de exploração e se refere a forma de superação de fatores críticos de sucesso pelas funções e processos do negócio de administração tributária no que diz respeito à

mais eficaz exploração econômica da base tributária considerada, portanto exigindo manejo e superação dos fatores críticos de sucesso pertinentes aos interesses legítimos das partes, a tecnologia da informação, aos padrões de excelência em gestão, a política econômica ou tributária, a economia, demografia, cultura, ameaças, riscos e capital intelectual. Já o micro-ambiente de negócios é aquele que diz respeito ao arranjo do modo de produzir e ao saber aplicado a produção; é a coleção de variáveis necessárias aos processos de trabalho desenvolvidos no âmbito dos processos de negócios; variáveis relacionadas com a forma, estágio e tipo de recursos que são mobilizados e organizados em forma de linha de produção ou cadeia de fornecimento do valor público. A existência destes dois tipos de ambiente induz a pensar que para fins de mais alta eficácia de exploração econômica da base tributária; será a exploração mais eficiente quando for ela realizada mediante simultânea melhora da atuação da esfera pública no macro-ambiente e micro-ambiente de negócios de administração tributária, o que pode implicar em inovação tributária em ambas as dimensões ou inovação reflexa de uma na outra, conforme se modifiquem.

D. INOVAÇÃO TRIBUTÁRIA

Inovar não é sinônimo de alterar ou de modificar um processo de trabalho; inovar é mais que isso; inovar é incorporar valor a exploração da base tributária; é incorporar utilidade nova a troca material com a esfera privada; inovar é produzir valor para esfera privada simultaneamente produzindo valor para esfera pública; inovar é produzir impacto positivo sobre as trocas materiais efetivas. Quero dizer que: a inovação tributária parece ser uma necessidade que acontece quando há ocorrência na esfera pública ou privada dos seguintes eventos decorrentes da exploração econômica de bases tributárias: (a) crescimento contínuo de custos; (b) custos elevados; (c) prejuízo ou déficit em um processo ou função; (d) consumo crescente de recursos humanos ou materiais; (e) inexistência de trocas materiais externas ou efetivas; (f) inexistência de criação de valor público; (g) alterações exógenas na base tributária; (h) restrições ou dificuldades de acesso a serviços públicos; (i) alterações na organização de negócios próprios ou mudanças nas relações privadas ou públicas ou público-privadas; (j) produtividade baixa. Em outras

palavras: a inovação tributária se impõe como uma forma de inovação pelo valor, ou seja, como aperfeiçoamentos das trocas materiais do negócio de administração tributária, visando no mínimo efetivar um dos seguintes requisitos: (i) eliminar ou reduzir custos; (ii) criar ou melhorar atributos na entrega material; (iii) aumentar a escala pelo aumento da produtividade; (iv) agregar valor pela incorporação de nova utilidade; (v) superar fator crítico a custos decrescentes; (vi) aumentar a amplitude e efetividade. Portanto a inovação tributária diz respeito a inovação pelo valor no cumprimento de obrigações tributárias, obtido pela incorporação de utilidade, modicidade, simplicidade e menor onerosidade no cumprimento das obrigações fixadas a esfera pública; simultaneamente com eliminação de custos, aumento da produtividade e maior efetividade nas trocas materiais de valor público; ela decorre do paradoxo criado pelo impacto público e pelo desenvolvimento natural da sociedade, ou seja, as transformações do ambiente e das relações de exploração da base tributária afetam continuamente o modo de exploração, o negócio e a produção de valor da administração tributária. Por isso a inovação tributária é uma ocorrência natural do negócio de administração tributária, afetado pelo desenvolvimento econômico-social, novas exigências de gestão, novas tecnologias e formas de comunicação; produzem obsolescências dos atributos das trocas materiais realizada entre as esferas pública e privada. Neste sentido, as obrigações tributárias carecem ser reavaliadas periodicamente, com o propósito de decidir sobre a sua continuidade, reformulação ou extinção, pois, elas são instituídas, se desenvolvem e envelhecem rapidamente, por isso, parece lógico que a administração tributária deva se ocupar ordinária e rotineiramente de reavaliá-las; induzindo de forma permanente e contínua a inovação tributária mediante ações especiais que assegurem a atualidade das práticas de exploração da base tributária e alcancem: um desenvolvimento digital mínimo, a reformulação e supressão periódica de obrigações e trocas materiais envelhecidas, bem como aumento contínuo da produtividade dos processos e funções de negócio.

E. RISCO FISCAL DIFUSO

A receita negada ou fraudada parece aumentar na presença da tríade: oportunidade, impunidade e vantagem, ou seja: a conduta proibida se alastra quando há um ambiente apropriado ao desenvolvimento do ilícito; desta forma quando o agente mal intencionado percebe a oportunidade do delito ele o realiza; age também quando tem a percepção de não ser punido ou não ser responsabilizado; também pratica a conduta proibida quando vê possibilidade de ganho ou vantagem pessoal relevante. Isso quer dizer que a conduta proibida é estimulada diante de riscos reduzidos para o agente infrator ou pela percepção de ganho ou vantagem como produto do ato irregular; ou seja, podemos dizer que a percepção de risco pelo agente infrator quanto ao desrespeito da lei e da ordem influi no nível de cumprimento voluntário dos deveres individuais inerentes a imposição tributária. Por isso, chamamos de risco fiscal difuso a percepção difusa e externa encontrada na esfera privada quanto aos riscos decorrentes do descumprimento da obrigação tributária. A quantificação objetiva do risco fiscal difuso tem seu marco significativo a partir de 1970, com a divulgação da TEORIA ANALÍTICA DA EVASÃO DE IMPOSTO DE RENDA (1972), de AGNAR SANDMO, pela HARVARD, JOURNAL PUBLIC ECONOMICS 1, NOVEMBER 1972, 323-338, cujo mérito foi identificar as suas variáveis de manejo: PROBABILIDADE DE DETECÇÃO, RETORNO OU PERDA ESTIMADA e SANÇÕES SUPORTADAS; as quais, mais tarde (em 2003, INTERNAL REVENUE SERVICE – USA, através do TAX EVASION, INCOME INEQUALITY AND COSTS OF COMPLIANCE) foram reduzidas a duas pela fusão das duas últimas variáveis, o que fez concentrar o manejo do risco fiscal difuso nas variáveis: PROBABILIDADE DE DETECÇÃO E PERDA SUPORTADA. Em termos práticos, isso significa que a administração tributária pode calcular a meta de irradiação de risco fiscal difuso com base em equações econômicas, sendo uma de ganho e outra de perda estimada. Por exemplo, para as referidas equações, hipoteticamente para uma taxa de risco de detecção fixada em 70%, a administração tributária deverá atingir anualmente de 14% dos agentes privados da respectiva base tributária, fazendo-o mediante algum tipo de verificação ou comunicação para depuração, saneamento, cobrança, verificação ou inspeção; também pelas equações, a perda estimada nesta hipótese

de detecção em 70% é calculada 180%, ou seja, para cada unidade monetária da renda negada ou fraudada, a vantagem é perdida quando se exigem 2,8 unidades monetárias, em outros termos: para uma probabilidade de detecção de 70% é necessário anualmente atingir 14% do cadastro de sujeitos passivos da base tributária com algum tipo de verificação ou comunicação relativa a irregularidade, anomalia ou inconformidade detectada; hipótese em que os infratores dolosos suportariam penalidades ou encargos equivalentes a 180% da respectiva receita negada ou fraudada. Esta técnica, de cálculo do risco fiscal difuso, não configura um processo ou uma função de negócio em administração tributária; ela é um instrumento técnico que estimativa a abrangência da atuação material da administração tributária, calculando o espectro ou amplitude de atuação que induz um comportamento profilático do agente privado localizado sobre a base tributária. Por este caráter indutor do comportamento profilático e preventivo, o risco fiscal difuso é um instrumento técnico cujas características lhe aproximam mais da função VIGILÂNCIA, embora, como diz respeito a probabilidade de detecção e sanção, deve também ser considerando como complementado as demais trocas materiais originadas de outros processos e funções de negócio, notadamente aquelas efetuadas no âmbitos das funções de EXIGÊNCIA e RECUPERAÇÃO.

F. AMBIÊNCIA

AMBIÊNCIA é um processo da função de negócio EXTRAFISCALIDADE ao qual voltei para tratar de um ponto que considero relevante para este livro: os ativos intangíveis da base tributária. A AMBIÊNCIA é o processo onde ocorrem trocas materiais destinadas a potencializar positivamente a sinergia público-privada em torno da efetividade de certos valores compartilhados. Referidas trocas materiais são aquelas baseadas em ações referentes a interesses compartilhados entre a esfera pública e esfera privada. Portanto, AMBIENCIA se refere ao desenvolvimento de um ambiente favorável a imposição e exploração econômica da base tributária. Para que isso aconteça é importante prevenir determinados fatores negativos, tais como a insegurança e desconfiança nas relações entre a esfera pública e privada, bem como recomendado estimular o compromisso econômico ou social, corrigir a eventual degradação de valores e

esforçar-se para superar divergências entre os interesses individuais, corporativos e coletivos. Em uma palavra: é preciso se esforçar para construir convergências; por isso é recomendável desenvolver um ambiente de exploração da base tributária onde os bons valores morais e comportamentais são prestigiados em nome da sustentabilidade e equilíbrio presente e futuro, da moralidade nas relações e do comprometimento recíproco. O desenvolvimento de valores morais e éticos é fundamental para favorecer a efetividade e eficácia das relações mantidas no bojo da exploração da base tributária; a sustentabilidade e equilíbrio estatal presente e futuro é outra importante variável de ambiente, pois o equilíbrio estatal depende de relações privadas que hoje assegurem as gerações futuras o seu desenvolvimento contínuo e sem rupturas. Um ambiente sinérgico em moralidade na atuação estatal e privada, bem como relações mais elevadas são importantes para edificar respeito e legitimidade na exploração da base tributária; o que simultaneamente favorece o comprometimento em torno de objetivos que sejam desejados pelo conjunto da sociedade. Por isso retornei ao processo AMBIÊNCIA, para destacar a relevância da atuação proativa da esfera estatal para alterar o padrão cultural e comportamental da esfera privada, fazendo-o como providência necessária ao desenvolvimento da maturidade das relações e da edificação material da moralidade como um produto concretamente construído, ou seja: em AMBIÊNCIA, moralidade e valores são construídos proativamente mediante atos concretos; sendo um ativo intangível extremamente importante porque favorece os processos e funções de negócio da administração tributária, que passam a encontrar interação sinérgica em torno da cadeia de fornecimento ou cadeia de consumo dos serviços públicos. Por sua vez, através do desenvolvimento de sinergias, formação de lideranças e opiniões convergentes, ocorre o aumento do nível de rejeição social a comportamentos negativos, com reforço as boas idéias e práticas sadias e morais, as quais passam a ser percebidas como capazes de proteger o bem comum. Por este vértice, a AMBIENCIA baseada na convergência em torno de bons valores morais, sociais e éticos, contribui para qualificar a cidadania com um diferencial de progresso contínuo, quero dizer: a AMBIENCIA que também cuida de ativos intangíveis da base tributária pode atuar de forma complementar ao desenvolvimento da cidadania e da responsabilidade e ajudar na percepção de que um povo para ser grande, próspero e respeitado precisa desenvolver comportamentos baseado em valores que indiquem isso. Vejo inclusive possibilidade de medição de comportamentos

convergentes, tais como o número de pessoas que realizam operações formais, ou número de pessoas físicas cujos números de identificação pessoal são localizados efetivamente nos registros da esfera pública quanto a base tributária, devidamente comparado com o número de habitantes ou pessoas que integram a população respectiva. Também, há possibilidade de distinção ou vantagem material como forma de estimular comportamentos, hipótese em que esta vantagem material deve estar efetivamente baseada em participação em vantagem material que aproveite a esfera pública; vantagem devidamente controlada e efetivamente medida em moeda, porque parecem inócuos os estímulos a geração de registros ou de emissão de documentos, os quais podem produzir o efeito inverso, tornando imaginário o que não aconteceu de fato. Nestes termos, um indicador importante do nível de aderência efetiva a convergência pública e a educação fiscal como prática individual, seria, por exemplo: o crescimento continuo da proporção do número de pessoas cuja identificação pessoal é encontrada nos registros de emissão de faturas ou documentos fiscais, comparada com o número de habitantes ou consumidores sobre a respectiva base tributária.

XIII. SATISFAÇÃO E SERVIÇOS

Serviço público é o instrumento de interferência positiva na realidade social, ou seja, é o modo de distribuição do valor público criado. Como tal, é um instrumento utilizado em toda a esfera publica e também empregado em administração tributária. Os serviços públicos da administração tributária podem ser classificados em três tipos: primários, intermediários e finais. São primários os serviços da administração tributária quando diretamente vinculados a realização monetária da receita, ou seja, aqueles necessários a cumprimento da obrigação principal; são intermediários os serviços da administração tributária quando são insumos fornecidos pela esfera pública ao particular para que ele possa cumprir uma prestação a própria esfera pública; por fim, são serviços finais em administração tributária aqueles que dizem respeito a interferência da esfera pública em atos negociais ou fatos privados cuja completude ou aperfeiçoamento depende desta manifestação estatal. Todos os três tipos de serviços da administração tributária devem ser ofertados no respectivo domicílio tributário como forma de estimular o cumprimento voluntário; isso agrega complexidade à gestão da produção, distribuição e entrega do valor público porque os serviços da administração tributária são inestocáveis; bem como, além de prestados no domicílio tributário, a administração tributária deverá assegurar qualidade aos três tipos de serviços, o que implica em uma gestão da qualidade da prestação; o que no mínimo abrange as dimensões: celeridade, tempestividade, atmosfera, arrasto, variabilidade, credibilidade, força de trabalho, fluxo, tecnologia, habilidades, mediação e custos. Um diferencial importante na apreciação desta qualidade da prestação do serviço público em administração tributária está relacionado a satisfação no atendimento. No plano privado, a satisfação diz respeito ao atendimento das expectativas e necessidades do tomador do serviço; na esfera pública a satisfação coletiva prevalece sobre a satisfação individual. Esta distinção é muito significativa na diferenciação entre satisfação na esfera pública e satisfação na esfera privada; pois na esfera pública a criação de valor visa modificar a realidade social, fato que irradia obrigações para os particulares, assim, satisfazer a sociedade não é necessariamente atender aos anseios e aspirações deste ou daquele indivíduo. Por isso, a qualidade no atendimento dos três tipos de serviços é uma qualidade quanto

a conformidade de entrega, modicidade, celeridade, atmosfera e suporte ao cumprimento, não estando necessariamente vinculada ao conceito privado de satisfação pelo atendimento da aspiração do indivíduo, pois quando o interesse é coletivo a satisfação da maioria pode destoar da expectativa do particular. Neste sentido, como os serviços de tipo primário objetivam o cumprimento da obrigação principal, a satisfação do atendimento não é avaliada em termos da exigência da prestação em si considerada e sim em termos da facilidade de cumprimento e seus aspectos formais; nos serviços intermediários, utilizados pelo particular como meio de cumprimento de obrigações, a qualidade é apreciada em termos da compatibilidade logística com a organização de negócios próprios da esfera privada; nos serviços finais, relativos a atos negociais ou situações particulares, a qualidade de atendimento é circunstancial e situacional ao fato ou situação particular em si considerada, não podendo arrastar ou prejudicar o ato desnecessariamente, devendo ser célere e simples, pois visa aferir uma conformidade em face da dinâmica da vida. Para encerrar, realçamos outra distinção importante entre serviços prestados na esfera pública e serviços prestados na esfera privada: a personalização. Serviços na esfera privada em regra são prestações intangíveis e personalizadas para entrega e satisfação de uma demanda individual; pessoalidade que é vedada na esfera pública.

XIV. PESQUISA E INVESTIGAÇÃO

As administrações tributárias em regra atuam observando o sigilo fiscal para o desenvolvimento de suas atividades; desta forma é regra do negócio de administração tributária a confidencialidade e compartimentação; esta última decorre da necessidade de sigilo, da divisão técnica do trabalho e da restrição de acesso aos dados conforme o perfil de competência e necessidade de trabalho. Também, na administração tributária a função RECUPERAÇÃO costumeiramente esforços para detecção, identificação e obtenção de dado negado a administração tributária, obtido para ser utilizado contra fatos, situações, comportamentos ou práticas irregulares e nocivas ao tributo ou a exploração econômica da base tributária. Desta forma, as atividades de pesquisa e investigação tributárias são parte intrínseca do negócio de administração tributária, quando utiliza técnicas que dizem respeito a apuração de indícios e produção de prova relativa a abuso de forma, dissimulação ou simulação empregada como ardil do particular para suprimir, reduzir ou omitir tributo. Estas considerações são relevantes porque para o negócio de administração tributária, a pesquisa e investigação somente irão agregar valor público quando o seu resultado é tratado de forma institucional pelas várias funções de negócio. Explico: a pesquisa e investigação estão ligadas a hipótese de renda negada ou fraudada, portanto, vinculada a idéia de brecha fiscal e a função de negócio RECUPERAÇÃO, no entanto, como em administração tributária o insucesso do negócio é medido em termos de tamanho da brecha fiscal e do elevado nível de atuação da função RECUPERAÇÃO quando comparada com as demais funções, então, a pesquisa e investigação contribui mais quando agrega valor aos demais processos de negócio. Assim, quando a confidencialidade excessiva prejudica a adoção de medidas preventivas ou profiláticas perante os demais processos de trabalho, temos que a confidencialidade excessiva ou a compartimentação exagerada, pode afetar negativamente a adoção de providencias institucionais. Doutro vértice, uma pesquisa e investigação que produza informações ou informes não utilizados institucionalmente em face do eventual excesso de confidencialidade e compartimentação, é uma pesquisa que não contribui para agregação de valor e desenvolvimento dos demais processos de negócio. Em suma, a confidencialidade,o sigilo e a compartimentação devem ser utilizados como técnica de negócio, aplicada

com o cuidado de assegurar o sigilo sem prejudicar o desenvolvimento e tratamento de risco no âmbito dos demais processos de trabalho.

XV. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este livro foi pensado como pertinente a área de conhecimento da ciência da administração, área pública, visando evidenciar a estrutura teórica do negócio de administração tributária enquanto forma de exploração econômica pela esfera pública de bases tributárias. É, portanto, um livro limitado ao *core business* de administração tributária, razão pela qual, alguns aspectos complementares do negócio não foram abordados porque não percebidos como integrantes do núcleo de negócio de exploração de bases tributárias. Outros não foram aprofundados, como é o caso do processo denominado RECOLHIMENTO, da função RECEITA, no que diz respeito a participação, distribuição e compartilhamento de bases tributárias ou do produto da sua receita, haja vista que este assunto possui literatura econômica vasta sobre relações federativas fiscais.

Como o objetivo do livro é apresentar um pensamento sobre a área de negócios de administração tributária, estruturado segundo a óptica da ciência da administração e restrito ao respectivo *core business* público; ele buscou narrar as relações sistêmicas entre das partes e peças do negócio em movimento; ensejando contribuir para uma análise funcional pertinente ao núcleo de negócio e seus entregáveis principais. Por fim realço que o livro objetivou ainda fornecer um modelo de análise da modelagem organizacional e funcional das diversas administrações tributárias, orientado a um *core business* hipotético e de elevada eficiência.

Obrigado leitor.

MARCEL CURSI

Este livro almeja apresentar uma visão abreviada, simplificada, sintética, geral, teórica e estruturada sobre o negócio público de administração tributária. Trata-se de um pensamento estruturalista sobre a referida área de negócios públicos, abordada conceitualmente sobre o seu conjunto essencial de atividades, funções e processos básicos. Embora resumido, singelo e simplificado, a presente estruturação de pensamento pode contribuir para melhorar a compreensão sobre o que é administração tributária enquanto negócio da esfera pública.

ISBN 978-85-912180-0-4



TEORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ensaio sobre o negócio de exploração de bases tributárias